

Vergaderjaar 2009–2010

**31 930**

**Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956)**

**Nr. 13**

**NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET NADER VERSLAG**

Ontvangen 16 september 2009

**Algemeen**

Bij de beantwoording van de in het nader verslag door de verschillende fracties gestelde vragen zal de volgorde van het nader verslag in beginsel worden gevolgd, zij het dat in een aantal gevallen vragen die door verschillende fracties over hetzelfde onderwerp zijn gesteld, tegelijk worden beantwoord. Voorts is ter plekke ook ingegaan op de commentaren van de NOB, Vakstudie Nieuws en de brieven van diverse belangenorganisaties en belastingadvieskantoren, zoals is gevraagd door de leden van diverse fracties in het nader verslag, voor zover de vragen uit deze commentaren en brieven nog actueel zijn.

Ik kondig aan dat op korte termijn, mede naar aanleiding van het nader verslag, een tweede nota van wijziging zal worden ingediend.

**Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van het CDA**

*Algemeen*

De leden van de CDA-fractie geven uitdrukking aan hun tevredenheid over de beantwoording van een groot aantal van hun in het verslag gestelde vragen en de gedane tegemoetkomingen.

De leden van de CDA-fractie vragen om te beginnen een overzicht van nog te publiceren ministeriële regelingen, met daarbij opgenomen de globale inhoud en het tijdstip waarop deze regelingen worden gepubliceerd. Er zijn diverse bepalingen in het wetsvoorstel die leiden tot een wijziging van een ministeriële regeling. In de partnerdefinitie is een delegatiebepaling opgenomen om bij ministeriële regeling voorwaarden te stellen opdat partners, waarvan de samenwoning tegen hun wil verbroken is, toch nog als partner kunnen worden aangemerkt. Gedacht kan daarbij worden aan opname in een instelling op grond van een indicatie door het Centraal Indicatiecentrum Zorg (CIZ). Deze voorwaarden zullen in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 worden opgenomen. De huidige bepalingen in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 die verband houden met de bedrijfsopvolgingsregeling worden aangepast

aan de gewijzigde wetgeving op dit terrein. Hierbij worden de bestaande bepalingen gehandhaafd met uitzondering van die welke hun belang verliezen door het wetsvoorstel, zoals de bepaling met betrekking tot de beleidseis. Aanvullingen zijn voorzien aangaande de vervanging van ter beschikking gestelde onroerende zaken, het creëren van een holdingstructuur in de voortzettingsperiode of juist een aandelenfusie in die periode, en invulling van wanneer sprake is van omzetting van aandelen in preferente aandelen in het kader van een bedrijfsopvolging.

Ter zake van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de artikelen 16 en 17 van de Successiewet 1956 inzake het APV zijn bepalingen voor ministeriële regelingen in voorbereiding. In deze bepalingen zal onder meer nadere uitleg worden gegeven over welke entiteiten als APV worden aangemerkt en welke niet. Verder zal invulling worden gegeven aan een aantal begrippen en zal de wijze van toerekenen tussen inbrengers en erfgenamen worden geduid. Ook in het voorgestelde artikel 6.33 van de Wet inkomstenbelasting 2001 inzake de ANBI is een delegatiebevoegdheid opgenomen, evenals in het huidige artikel het geval is. In artikel 41 e.v. van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 is aan die oude bevoegdheid uitvoering gegeven. Naar het zich laat aanzien behoeft hierin geen wijziging te worden aangebracht, met uitzondering van de vervanging van de termen successierecht en schenkingsrecht door schenk- en erfbelasting. Deze vervanging moet overigens in meer lagere regelingen plaatshebben. Wat het tijdstip van publicatie betreft merk ik op dat het streven is de bepalingen vóór 1 januari 2010 gepubliceerd te hebben, de beoogde datum van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. De leden van de CDA-fractie vragen een nadere onderbouwing van de stelling dat het aantal mensen dat alsnog een samenlevingscontract moet sluiten, gering is. Deze stelling is gebaseerd op de waarneming dat het maatschappelijk meer en meer gebruikelijk is (geworden) voor samenwoners om de vermogensrechtelijke gevolgen van een gemeenschappelijke huishouding te regelen. Om te beginnen is een samenlevingscontract noodzakelijk bij het partnerpensioen. Pensioenverzekeraars stellen die eis wanneer de partner wordt aangemeld voor het nabestaandenpensioen. Daarnaast is sinds 2002 in de Successiewet 1956 in de partnerdefinitie een categorie opgenomen van samenwoners met een samenlevingscontract die al na zes maanden in aanmerking konden komen voor de volledige partnervrijstelling en toepassing van het lage tarief. Zeker vanaf dat moment zal in gevallen waarin er aanleiding was voor een contact met een notaris, bijvoorbeeld om een testament te maken, of bij de aankoop van een gemeenschappelijke woning, door deze gewezen zijn op de voordelen die verbonden zijn aan een samenlevingscontract op het gebied van het successierecht, nog afgezien van het feit dat het ook overigens voor de partners niet onverstandig is de vermogensrechtelijke gevolgen van de samenwoning goed te regelen. De Koninklijke notariële beroepsorganisatie (KNB) heeft een standaardmodel van een samenlevingscontract ontwikkeld. In dit model zijn diverse keuzebepalingen opgenomen die de vermogensrechtelijke gevolgen van de samenwoning regelen. Die bepalingen zien op de wijze en mate waarin wordt bijgedragen in de kosten van de gemeenschappelijke huishouding en waaruit die bestaan, de kosten van de kinderen, eventuele verrekenbedingen, de eigendom van de inboedel, de verzekeringen enzovoorts. Voorts vragen zij om een nadere invulling van het begrip zorgplicht. Ik versta daaronder een *wederzijdse verzorgingsverplichting*, welke ten minste inhoudt dat ieder naar eigen vermogen of inkomen bijdraagt aan de gemeenschappelijke huishouding. Deze komt ook voor in het hiervoor bedoelde modelcontract. Daarmee is naar mijn mening de vraag of de zorgplicht in de huidige contracten voldoende is geregeld beantwoord.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een onderbouwing van de raming voor de door hen gesuggereerde doorschuiffaciliteit in gevallen

dat de langstlevende partner de erfbelasting over de erfdeelen van de kinderen moet betalen. Zoals geantwoord in de nota naar aanleiding van het verslag zal een maatregel die erop neerkomt dat de door de kinderen verschuldigde erfbelasting wordt doorgeschoven tot na of pas opeisbaar wordt bij het overlijden van de langstlevende ouder, de eerstkomende periode leiden tot een budgettaire derving van enkele honderden miljoenen euro's per jaar. Omdat op voorhand duidelijk was dat de budgettaire derving aanzienlijk zou zijn, is volstaan met een globale schatting. Tevens speelt daarbij een rol dat de beschikbare bestandsinformatie en berekeningsprogrammatuur zijn toegespitst op het huidige systeem van heffing van successierecht, waarbij vrijstellingen op individueel niveau worden toegekend, zonder dat daarbij onderscheid gemaakt wordt tussen een zogenoemd eerste en tweede overlijden. Een meer precieze doorrekening van het door de leden van de fractie van het CDA gesuggereerde voorstel zou daarom arbeidsintensief bestandsonderzoek en aanpassing van de berekeningsprogrammatuur vergen, waarvoor uit oogpunt van efficiency niet is gekozen. Voor de eerder vermelde globale schatting is uitgegaan van de volgende basisgegevens. De opbrengst erfbelasting in tariefgroep 1 bedraagt ruim € 750 miljoen. Naar schatting zal ongeveer € 300 à € 350 miljoen daarvan betrekking hebben op belasting van kinderen en partners bij eerste overlijdens. Gegeven het feit dat slechts een klein deel van de nalatenschappen waarvoor aangifte wordt gedaan meer bedraagt dan € 600 000 (minder dan 5%) zal een groot deel van deze belastingopbrengst wegvallen. Hiervan uitgaande is aannemelijk dat de derving aan door kinderen bij eerste overlijdens verschuldigde belasting minstens € 200 miljoen zal bedragen. Dit bedrag stelt voor de derving op kasbasis, welke de eerstkomende periode op zal treden. Na verloop van tijd zal deze derving worden gecompenseerd door hogere belastingontvangsten bij tweede overlijdens. In wezen is immers sprake van renteloos uitstel van het bij eerste overlijden verschuldigde belastingbedrag voor de duur van de periode die ligt tussen het eerste en tweede overlijden.

De vraag van de leden van de fractie van het CDA of het kabinet slechts om budgettaire redenen geen voorstander is van hun voorstel voor verdubbeling van de eenmalige vrijstelling in de schenkbelasting ingeval van aankoop van een eigen woning door het kind moet ontkennend worden beantwoord. Aan het voorstel van de fractie van het CDA zijn namelijk eveneens belangrijke uitvoeringstechnische bezwaren verbonden, in die zin dat het voor de Belastingdienst zeer lastig te controleren zal zijn of het geschonken bedrag daadwerkelijk is aangewend voor de aankoop van een eigen woning.

De leden van de fracties van het CDA, de VVD en de ChristenUnie vragen een spoedige toezending van de toegezegde brief over de defiscalisering van vorderingen en schulden die voortvloeien uit erfrechtelijke situaties. De studie naar de mogelijke situaties die zich kunnen voordoen, de gevolgen van een defiscalisering voor de betrokkenen en het onderzoek naar mogelijke ongewenste fiscale gevolgen, binnen de Wet inkomstenbelasting 2001 zelf of in combinatie met andere wetten, zoals de Successiewet 1956, vergt enige tijd. Zoals toegezegd kan de Kamer de brief naar verwachting eind 2009 of begin 2010 tegemoet zien.

#### *Bedrijfsopvolgingsregeling*

De wijzigingen in de bedrijfsopvolgingsregeling zullen, zoals bij de nota naar aanleiding van het verslag aangegeven, tot aanpassing van het beleidsbesluit van 10 oktober 2007 leiden. Een aangepaste versie van dat beleidsbesluit, waar de leden van de CDA-fractie naar vragen, hoop ik spoedig na de inwerkingtreding van de wetswijziging te publiceren. Uiteraard zal het gewijzigde beleidsbesluit als ingangsdatum de inwerking-tredingsdatum van het wetsvoorstel hebben. De leden van de CDA-fractie

wijzen erop dat de bedrijfsopvolgingsregelingen in de ons omringende landen voortzettingbepalingen kennen die aanhaken bij de loonsom van de betrokken onderneming. Daar wil het kabinet nadrukkelijk niet bij aansluiten. Indien de loonsom afneemt als gevolg van innovatie in het bedrijf of als gevolg van economische tegenwind, zou de belastingfaciliteit (deels) worden teruggenomen. Dat kan een rem zetten op innovatie terwijl bij een algemene economische stagnatie het betalen van schenk- of erfbelasting de continuïteit van de onderneming nog sterker zal bedreigen dan in economisch betere tijden. Het kabinet kiest voor het begrip ophouden winst te genieten, welk begrip aanhaakt bij het stakingsbegrip zoals dat in de sfeer van de inkomstenbelasting is ontwikkeld. Dat is een bekend fiscaal begrip dat hetgeen centraal stelt waar het bij de regeling om draait, namelijk het voortzetten van de onderneming.

Als meer algemene reactie op de wijze waarop in andere landen de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn ingericht, merk ik op dat in die faciliteiten voorwaarden zijn gesteld die voor de Nederlandse situatie een verzwaaring zouden betekenen met name voor de uitvoeringspraktijk, terwijl de bedoeling van het stellen van die eisen, namelijk een borging van de voortzetting van de onderneming, identiek is aan de algemeen geformuleerde voorwaarden in de Nederlandse wetgeving. Ik zie daarom geen redenen elementen uit die regelingen in de Nederlandse faciliteiten onder te brengen.

#### *Partnerbegrip*

De leden van de CDA-fractie vragen wanneer het aangepaste besluit van 21 juni 2007, nr. CPP2007/1223M, gepubliceerd zal worden. De fractie vraagt ook hoe wordt omgegaan met de situatie waarin de partner overlijdt kort voor het verstrijken van de termijn van zes maanden na het opmaken van de notariële akte en vraagt in te gaan op de kritiek op het genoemde besluit in V-N 2007/33.24.

Gestreefd wordt naar tijdige publicatie van het aangepaste besluit, zo mogelijk vóór inwerkingtreding van het wetsvoorstel. Voor partners die niet zijn gehuwd geldt, afgezien van de overgangperiode, met betrekking tot het samenlevingscontract het volgende. Samenwoners worden voor de erfbelasting alleen als partner van elkaar aangemerkt als zij zes maanden voorafgaand aan het moment van het overlijden hebben voldaan aan alle eisen van artikel 1a, vierde lid, van de Successiewet 1956. Dat betekent onder meer dat de notariële akte ten minste zes maanden daarvoor moet zijn opgemaakt. Die eis is niet nieuw. Ook onder de huidige Successiewet 1956 geldt die zesmaandseis ingevallen waarin slechts een korte periode is samengewoond. In het besluit CPP2007/1223M wordt niet voorzien in een regeling voor situaties waarin deze termijn net niet gehaald wordt. Het is inherent aan het bepalen van een minimumtermijn dat er gevallen zullen zijn waarin die termijn door overlijden net niet wordt gehaald. Er wordt dan niet voldaan aan de uitdrukkelijk in de wet opgenomen minimumtermijn. Dit is op zichzelf beschouwd geen reden om met toepassing van de hardheidsclausule (artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen) een beleid te vormen voor dit soort situaties. Immers de hardheidsclausule dient ertoe om een regeling te treffen voor situaties die bij de totstandkoming van de wetgeving niet voorzien zijn en waarin de wetgever indien hij een en ander wel voorzien had, de wetgeving zou hebben aangepast. Daarvan is in de geschetste situatie geen sprake. De reactie van de redactie van Vakstudie Nieuws ziet niet specifiek op overlijdens kort voor het verstrijken van de zesmaandstermijn. De reactie heeft betrekking op de situatie van verervingen of schenkingen tussen aanstaande en ex-echtgenoten waarvoor in het besluit is goedgekeurd dat in de daar genoemde gevallen het te betalen successie- of schenkingsrecht wordt gematigd tot op het tarief van tariefgroep I; de

partnervrijstelling wordt niet toegepast. De redactie pleitte voor een ruimere goedkeuring, namelijk in plaats van alleen het tarief geldend voor partners ook de (hoge) partnervrijstelling of in plaats van het tarief de partnervrijstelling te verlenen. Dat zou volgens de redactie met name voor de kleinere vermogens een sympathiekere oplossing zijn. Uitgangspunt is en blijft dat betrokkenen geen echtgenoot of partner (meer) van elkaar zijn. Heffing naar het hoge tarief van tariefgroep III (straks tariefgroep 2) levert in die genoemde gevallen echter een onbillijkheid van overwegende aard op. Door toepassing van het echtgenoten tarief wordt naar mijn mening voldoende aan die onbillijkheid tegemoet gekomen. Op de vraag wanneer de voorwaarden voor wie nog als partner kan worden aange-merkt na de onvrijwillige beëindiging van de gemeenschappelijke huishouding in een ministeriële regeling zullen worden verankerd ben ik hiervoor ingegaan. Het antwoord op de vraag of de regering heeft overwogen de imputatieregeling af te schaffen luidt ontkennend. Uit budgettaire overwegingen niet, maar wat belangrijker is, ook niet om de in de nota naar aanleiding van het verslag genoemde meer principiële argumenten.

Vervolgens vragen de leden van de CDA-fractie hoe de regering aankijkt tegen het gelijkstellen van stiefkinderen van samenwonende partners met stiefkinderen van gehuwden. Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag is opgemerkt, is er wellicht reden om tot deze aanpassing over te gaan omdat het in het algemeen vanuit een oogpunt van eenheid van wetgeving aanbeveling verdient om, waar mogelijk, gelijke situaties binnen de fiscale wetgeving ook gelijk te behandelen. Op dit moment ontbreekt echter de budgettaire ruimte daartoe.

De vraag van de leden van de CDA-fractie inzake het uitsluiten van kinderen als partner in de zin van de Successiewet 1956, ook indien er sprake is van een wederzijdse zorgverplichting die is vastgelegd in een ten overstaan van een notaris verleden akte, beantwoord ik als volgt. Bij ouders en kinderen vloeit de samenwoning in de regel voort uit de huidige of vroegere afhankelijkheidsrelatie van het kind. Een wederzijdse zorgverplichting zoals in een notarieel samenlevingscontract is neergelegd is een andere dan die welke tussen ouders en kinderen zou kunnen ontstaan. De gelijkwaardigheid tussen de partners ontbreekt.

#### *Afgezonderd particulier vermogen*

Ik ben verheugd dat de leden van de CDA-fractie instemmen met de uitbreiding van het overgangsregime. Ten aanzien van de vraag van de leden van de CDA-fractie hoe de regering omgaat met het feit dat er vaststellingsovereenkomsten zijn gesloten waarbij voor de inkomstenbelasting wordt uitgegaan van fiscale transparantie, maar niet voor de Successiewet 1956, geldt het volgende. Voor zover mij bekend is slechts in een enkel geval een afspraak gemaakt waarbij voor de inkomstenbelasting is uitgegaan van fiscale transparantie, maar voor de Successiewet 1956 niet. Aangezien deze casus een zeer uitzonderlijk geval is, waarbij het beleid niet juist is toegepast, acht ik dit geval niet maatgevend. Bij deze zeg ik nogmaals toe dat transparantie geldt voor alle middelen, met uitzondering van de overdrachtsbelasting. Daarnaast vragen de leden van de CDA-fractie waarom het overgangsregime niet in de nota van wijziging is opgenomen. Dit acht ik niet nodig omdat in artikel 10a.7, tweede lid Wet inkomstenbelasting 2001 onder vaststellingsovereenkomst niet alleen gevallen verstaan worden die expliciet verwijzen naar artikel 900, Boek 7, van het Burgerlijk Wetboek, maar ook situaties die materieel daarmee vergelijkbaar zijn.

De leden van de CDA-fractie vragen of de regering kan aangeven of zij er van overtuigd is dat het leveren van tegenbewijs voor de uitgesloten erfgenaam te allen tijde mogelijk is. In hoeverre kan een erfgenaam zonder rechten ten aanzien van een APV bijvoorbeeld voldoende infor-

matie verzamelen over dit APV? Gezien de recente ontwikkelingen in buitenlandse rechtssystemen acht ik het niet waarschijnlijk dat erfgenamen in het geheel geen informatie kunnen krijgen. Belangrijke recente jurisprudentie in bijvoorbeeld de Anglo-Amerikaanse rechtssfeer geeft aan dat beneficiarissen en andere begunstigden een verregaand recht op informatie hebben; dit recht gaat verder dan steeds is verondersteld. Daarnaast zijn er andere bewijsmiddelen denkbaar zoals correspondentie met degene die het vermogen heeft ingebracht of bewijsmiddelen waaruit blijkt dat men (gedeeltelijk) onterfd is. De praktijk zal hier nader invulling aan moeten geven, waarbij ik er vertrouwen in heb dat erfgenamen die geen begunstigde zijn en het ook niet kunnen worden in het gevraagde bewijs slagen.

De leden van de CDA-fractie vragen zich terecht af of het voorgestelde artikel 17 van de Successiewet 1956 regelt dat een uitkering door een APV geacht wordt een schenking te zijn door de persoon aan wie het vermogen moet worden toegerekend, indien deze persoon door de werking van artikel 2.14a, zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 er in casu niet is. Ook de redactie van Vakstudie Nieuws vraagt aandacht voor dit punt. In de nota naar aanleiding van het verslag heeft het kabinet aangegeven dat het de bedoeling is dat er sprake is van een verkrijging krachtens erfrecht dan wel een schenking. Om de wettekst in lijn te brengen met deze bedoeling, wordt in de binnenkort in te dienen tweede nota van wijziging voorgesteld de artikelen 16 en 17 van de Successiewet 1956 overeenkomstig aan te passen.

De leden van de CDA-fractie vragen onder welke voorwaarden en wanneer het verhaalsrecht van artikel 23a van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) kan worden uitgeoefend.

Toepassing van het verhaalsrecht van artikel 23a IW 1990 kan alleen plaatsvinden in specifieke en uitzonderlijke gevallen. Het gaat om gevallen waarin de belastingschuld niet wordt betaald en de daarop volgende dwanginvordering niet slaagt bij de belastingschuldige zelf. Het is mogelijk dat verhaal bij de belastingschuldige vruchteloos is, bijvoorbeeld omdat de belastingschuldige ervoor gezorgd heeft dat er geen voor verhaal vatbare activa aanwezig zijn. In dat geval wordt eerst artikel 23a, onderdeel a, IW 1990 toegepast en zal de ontvanger trachten verhaal te nemen op het APV. Pas indien het verhaal op het APV ook niet slaagt, bijvoorbeeld omdat het APV is gevestigd in een niet-coöperatief belastingparadijs of in een land waarmee geen invorderingsverdrag is gesloten, komt de ontvanger toe aan verhaal op de derde waarin het APV een belang heeft. Toepassing van artikel 23a, onderdeel b, IW 1990 is dus een ultimum remedium waarop in de praktijk niet vaak een beroep zal hoeven te worden gedaan. Slechts in gevallen waarin de belastingschuldige geen verhaal (meer) biedt en ook het APV geen mogelijkheid biedt om de belastingschuld in te vorderen komt de ontvanger aan toepassing van artikel 23a, onderdeel b, IW 1990 toe. Deze bepaling is namelijk noodzakelijk om een geconstrueerd invorderingsvacuüm te voorkomen. In de praktijk is gebleken dat de bedrijfsactiviteiten zich veelal in Nederland afspelen omdat de vennootschap waarin het APV direct dan wel indirect de aandelen houdt veelal in Nederland is gevestigd, terwijl het APV zich in een niet-coöperatief belastingparadijs bevindt. Indien in dat geval de belastingschuldige geen verhaal biedt omdat er geen voor verhaal vatbare activa meer aanwezig zijn, zou de ontvanger zonder de mogelijkheid van artikel 23a, onderdeel b, IW 1990 met lege handen staan. Een effectieve invordering maakt een essentieel en onmisbaar onderdeel uit van de gehele wet- en regelgeving omtrent APV's.

Om inzichtelijk te maken in welke gevallen artikel 23a IW 1990 toepassing zou kunnen vinden, volgt hierna een voorbeeld. De inbrenger – belastingplichtig in Nederland – richt een APV op en brengt zijn vermogen en bezittingen met een waarde van € 5 miljoen in. Tot de bezittingen van de

inbrenger behoort een aandelenbelang van 100% in een in Nederland gevestigde vennootschap. Het APV wordt gevestigd in een niet-coöperatief belastingparadijs en wordt houder van de aandelen. Het vermogen van het APV wordt toegerekend aan de inbrenger, wat leidt tot een belastingschuld van de inbrenger. De belastingschuldige/inbrenger heeft er echter voor gezorgd dat er geen voor verhaal vatbare activa voorhanden zijn in Nederland. De ontvanger kan zijn vordering daardoor niet effectueren bij de belastingschuldige zelf. Vervolgens onderzoekt de ontvanger de mogelijkheden om de belastingschuld in te vorderen met toepassing van artikel 23a, onderdeel a, IW 1990: verhaal op het APV. Deze invorderingsmogelijkheid mislukt omdat het APV is gevestigd in een niet-coöperatief belastingparadijs. Nu komt de ontvanger toe aan toepassing van artikel 23a, onderdeel b, IW 1990 door beslag te leggen op de activa van de in Nederland gevestigde vennootschap. Uit het voorbeeld mag blijken dat hier sprake is van een situatie waarbij gericht middelen worden onttrokken om de invorderingsmogelijkheden van de ontvanger te ontwijken.

De leden van de CDA-fractie wijzen verder op een aantekening van de redactie van Vakstudie Nieuws. Deze redactie verwijst naar een zaak van het EHRM van 22 september 1994, nr. 23/1993/418/497 (Hentrich), en naar een recent arrest van de Hoge Raad van 10 juli 2009, nr. 08/01578. De redactie van Vakstudie Nieuws is van mening dat de rechtsbescherming bij de toepassing van artikel 23a IW 1990 ontoereikend is en acht dit artikel in het licht van genoemde zaken niet juist.

Het kabinet onderstreept dat de derde die meent recht te hebben op roerende zaken waarop ter zake van een belastingschuld beslag is gelegd wel degelijk rechtsbescherming geniet. De derde kan een beroepschrift indienen bij de directeur op grond van artikel 22, eerste lid, IW 1990. Verder kan de derde altijd in verzet bij de civiele rechter komen, zie hiervoor artikel 22, tweede lid, IW 1990, waar hij onder meer de beslissing van de directeur kan laten toetsen. Rechtsbescherming door de civiele rechter als restrechter is voldoende geoordeeld door het EHRM in de zaak Oerlemans<sup>1</sup>.

De rechter of directeur zal niet alleen toetsen of niet méér in beslag is genomen dan waarop de ontvanger volgens artikel 23a IW 1990 recht zou hebben, maar ook wordt getoetst of er sprake is van een onrechtmatig gelegd beslag en of de omvang van het belang op de juiste manier in acht is genomen. Op die manier wordt de proportionaliteit van het handelen van de ontvanger getoetst.

Ik acht voorts een vergelijking met de zaken die genoemd worden door de redactie van Vakstudie Nieuws niet op zijn plaats.

Allereerst het arrest van de Hoge Raad van 10 juli 2009, nr. 08/01578. In deze zaak oordeelde de Hoge Raad over een bepaling in de Kostenwet invordering rijksbelastingen. In die bepaling staat dat het bezwaar- of beroepschrift tegen de door de ontvanger of belastingdeurwaarder in rekening gebrachte kosten van vervolging niet mag zijn gegrond op de stelling dat het aanslagbiljet, de aanmaning of het dwangbevel niet is ontvangen. Hiermee wordt een bezwaar- en beroepsmogelijkheid uitgesloten voor wat betreft een verweer gebaseerd op die grond. De Hoge Raad overweegt in genoemd arrest als volgt:

*«3.3.4. Het bepaalde in artikel 7, lid 2, van de Kostenwet sluit echter uit dat de stelling van de belastingschuldige dat hij niet overeenkomstig de wet is aangemaand, bij de behandeling van zijn bezwaar of beroep inzake de in rekening gebrachte invorderingskosten in de beschouwingen wordt betrokken. Daarmee verhindert deze bepaling dat de rechtmatigheid van het besluit van de Ontvanger op deze grond kan worden betwist. Nu de berekening van invorderingskosten leidt tot een aantasting van het ongestoorde genot van eigendom, roept dit de vraag op of artikel 7, lid 2, van de Kostenwet verenigbaar is met artikel 1 van het Protocol bij het EVRM (hierna: het Protocol).*

<sup>1</sup> EHRM 27 november 1991, Series A, nr. 219 (Oerlemans vs. Nederland).

3.3.5. *Het bepaalde in artikel 1 van het Protocol brengt mee dat iedere maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, vergezeld moet gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel (vgl. EHRM 24 november 2005, no. 49429/99, Capital Bank AD tegen Bulgarije, paragraaf 134).* 3.3.6. *Artikel 7, lid 2, van de Kostenwet verhindert een dergelijke betwisting, hoewel de daarin genoemde situatie dat de belastingschuldige de aanmaning niet heeft ontvangen juist een geval betreft waarin het betekenen van een dwangbevel en het daarvoor in rekening brengen van kosten, leidende tot een eigendomsontneming, niet past in het stelsel van de Invorderingswet 1990 en de daarbij aansluitende Kostenwet. De belastingschuldige behoort dan immers (nog) niet tot de categorie van wanbetalers waarvoor dit stelsel meebrengt dat zij via berekening van kosten van betekening in belangrijke mate dienen bij te dragen aan de invorderingskosten die de Belastingdienst in totaliteit maakt. De categorische uitsluiting van het genoemde verweer, zoals opgenomen in artikel 7, lid 2, van de Kostenwet, wordt niet gerechtvaardigd door de doelstelling daarvan, het uitsluiten van weinig serieuze verweren (zie Kamerstukken II 1988–1989, 21 135, nr. 3, blz. 18). Door die uitsluiting wordt immers ook het geval getroffen waarin het bedoelde verweer gegrond en daarmee per definitie serieus is. Daarbij dient verder te worden opgemerkt dat deze categorische uitsluiting evenmin kan worden gerechtvaardigd met het argument dat het geringe bedragen betreft. Bij kosten voor de betekening van een dwangbevel kan het immers om aanzienlijke bedragen gaan.»*

De Hoge Raad overweegt dat er sprake is van een categorische uitsluiting van het verweer dat het aanslagbiljet, de aanmaning of het dwangbevel niet is ontvangen. Deze categorische uitsluiting kan volgens de Hoge Raad niet worden gerechtvaardigd omdat dat een verweer tegen het in rekening brengen van kosten feitelijk uitsluit. De Hoge Raad komt tot het oordeel dat de uitsluiting van het verweer in strijd is met het eigendomsrecht zoals vervat in artikel 1, eerste Protocol bij het EVRM. In geval van toepassing van artikel 23a IW 1990 is op geen enkele manier sprake van een «categorische uitsluiting van een verweer», om met de woorden van de Hoge Raad te spreken. Een vergelijking met het arrest van de Hoge Raad van 10 juli 2009 is in de optiek van het kabinet dan ook niet op zijn plaats. Ten tweede vergelijkt de redactie van Vakstudie Nieuws artikel 23a IW 1990 met de uitspraak van het EHRM in de zaak Hentrich. Deze vergelijking gaat evenmin op. In die zaak oordeelde het EHRM dat er sprake was van een schending van het eigendomsrecht zoals opgenomen in artikel 1, eerste Protocol bij het EVRM. Belanghebbende had een Franse registratieheffing ontdoken waarna de Franse Belastingdienst de betreffende onroerende zaken over kon nemen voor een bedrag van de opgegeven koopprijs en een opslagpercentage. Het EHRM kwam tot een schending van het eigendomsrecht omdat de belanghebbende niet de mogelijkheid kreeg om toepassing van het middel aan te vechten of om de prijs die voor de onroerende zaak werd betaald door de Franse Belastingdienst te betwisten. Verweer tegen de toepassing van artikel 23a is daarentegen wel mogelijk. Ik wijs op deze plaats op de Gasus-zaak<sup>1</sup> die van latere datum is dan de Hentrich-zaak. In de Gasus-zaak oordeelde het EHRM over toepassing van het bodemrecht (thans artikel 22 IW 1990). Het EHRM oordeelde dat van een schending van artikel 1 van het eerste Protocol bij het EVRM – het eigendomsrecht – geen sprake is bij de toepassing van het bodemrecht. Het EHRM overwoog dat het bodemrecht proportioneel wordt toegepast en er rechtsbescherming wordt geboden die in overeenstemming is met artikel 6, paragraaf 1, van het EVRM. Ook de Hoge Raad<sup>2</sup> oordeelde in die zaak dat de rechtsbescherming in overeenstemming is met de eisen van artikel 6, paragraaf 1 van het EVRM:

<sup>1</sup> EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262.

<sup>2</sup> HR 13 januari 1989, Eerste Kamer, nr. 13 366, V-N 1989/363.27.



*« De derde op wiens goederen beslag is gelegd heeft zodanige mogelijkheden van verweer bij een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie tegen het handelen van de ontvanger, respectievelijk de directeur dat is voldaan aan de eisen gesteld in artikel 6 lid 1 EVRM.»*

Overigens achtte de redactie van Vakstudie Nieuws destijds in haar aantekening bij de Gasus-zaak de Hentrich-zaak niet vergelijkbaar met de Gasus-zaak omdat er bij toepassing van het bodemrecht wel rechtsbescherming wordt geboden en de inbreuk op het eigendomsrecht proportioneel is. De redactie van Vakstudie Nieuws schrijft in de aantekening bij de Gasus-zaak: *«In laatstgenoemde zaak (Hentrich) was immers (anders dan bij het bodemrecht) sprake van een vrij beperkte rechtsbescherming en tevens was genoemde inbreuk niet proportioneel.»*<sup>1</sup>.

Naar de mening van het kabinet moet artikel 23a IW 1990 in het licht van de Gasus-zaak worden gezien. Immers, het bodemrecht is vergelijkbaar met het verhaalsrecht zoals opgenomen in artikel 23a IW 1990.

De leden van de CDA-fractie vragen of het wat de voorgestelde toerekeningsfictie voor vermogen en inkomsten van een APV (aan de inbrenger of erfgenaam) betreft mogelijk sprake is van een eenzijdige wijziging van heffingsbevoegdheden, zoals die door Nederland met zijn verdragspartners zijn afgesproken, en of er dus sprake is van strijdigheid met de goede trouw die tussen verdragspartners geldt (de artikelen 26, 27, 31 tot en met 33 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht). Met betrekking tot deze vraag van de CDA-fractieleden merk ik op dat naar mijn oordeel geen sprake is van een eenzijdige wijziging van heffingsbevoegdheden, zoals Nederland die met zijn verdragspartners is overeengekomen, zodat er ook geen sprake is van strijdigheid met de goede trouw tussen verdragspartners. De in het wetsvoorstel opgenomen systematiek van de toerekeningsfictie sluit immers aan bij het beleid van de Belastingdienst, dat sinds het besluit van 16 december 1993, nr. DB93/4451, tot op heden is uitgevoerd, zoals ik heb opgemerkt in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel. In het genoemde besluit is met betrekking tot trustfiguren de beleidslijn gehanteerd, dat trustvermogen behoort tot het vermogen van een natuurlijke persoon dan wel tot dat van een rechtspersoon. De bedoelde toerekeningsfictie is dan ook te beschouwen als een wettelijke vastlegging van het tot dusverre steeds gevoerde beleid.

In het besluit van 15 september 2005, nr. CPP2005/2528, is het hiervoor vermelde beleid verder uitgewerkt met betrekking tot de verkrijging van rechtszekerheid vooraf over de fiscale behandeling van de rechtsfiguren in kwestie en de daarbij betrokken personen, door de vastlegging van die zekerheid via een vaststellingsovereenkomst. Dit betekent, zoals het besluit aangeeft, dat de rechtsfiguur in kwestie voor de toepassing van de Nederlandse regelgeving inzake heffing en invordering van belastingen, daaronder begrepen voor Nederland toepasselijke belastingverdragen en andere internationale fiscale regelingen, geacht wordt niet te bestaan. Op grond van het vorenstaande is er dan ook naar mijn mening met het wetsvoorstel geen feitelijke wijziging van heffingsbevoegdheden onder verdragen geïntroduceerd, zodat aan de vraag of er strijd is met de goede trouw tussen verdragspartners niet hoeft te worden toegekomen.

De leden van de CDA-fractie vragen of er bij het voor de fiscaliteit negeren van APV's, zoals door de regering wordt voorgesteld, sprake kan zijn van strijdigheid met Europeesrechtelijke verplichtingen die op Nederland als ontvangstaar van vreemdrechtelijke rechtsvormen rusten.

Dienaangaande merk ik op, onder verwijzing naar de passage over de Europese aspecten van het wetsvoorstel in de nota naar aanleiding van het verslag, dat in het licht van de tot dusverre verschenen jurisprudentie van het Hof van Justitie Nederland vrij is om zelf de aanknopingspunten voor zijn heffingsbevoegdheid te kiezen en de grondslag van zijn belastingen vast te stellen, maar dat bij de invulling daarvan het gemeen-

<sup>1</sup> EHRM 23 februari 1995, nr. 43/1993/438/517, V-N 1995/985.32.

schapsrecht dient te worden gerespecteerd. In de genoemde nota heb ik verder aangegeven dat ook de bepalingen die zien op het APV geen belemmering vormen van het kapitaalverkeer of andere verdragsvrijheden, nu vermogensbestanddelen van de nalatenschap die zich buiten Nederland bevinden niet ongunstiger worden behandeld dan in Nederland aanwezige vermogensbestanddelen. Met andere woorden: het voor de fiscaliteit negeren van APV's via een toerekeningsfictie zonder onderscheid tussen in Nederland aanwezige vermogensbestanddelen en die daarbuiten wordt niet in strijd geacht met Europeesrechtelijke verplichtingen.

De leden van de CDA-fractie vragen het kabinet ook in te gaan op de opmerkingen van de NOB over verdragsbescherming. In de nota naar aanleiding van het verslag heb ik aangegeven dat door rechtstreekse toerekening van het vermogen van het APV aan de inbrenger of de erfgenaam zij ook verdragsbescherming genieten. Zoals ik in de nota naar aanleiding van het verslag verder heb aangegeven, is in internationaal verband de bedoelde toerekening van vermogen ook niet ongebruikelijk. Desalniettemin kan het voorkomen dat een andere verdragsstaat geen toerekeningsfictie toepast en een APV in zoverre, door de verschillende kwalificatie, als een hybride entiteit is aan te merken. Ik heb daarom in de memorie van toelichting met betrekking tot de kwestie van verrekening van buitenlandse bronbelasting het volgende opgemerkt. Ingeval een inwoner van Nederland vermogen inbrengt in een buitenlands APV en in het buitenland bronbelasting wordt geheven over door het APV ontvangen inkomsten, zal in beginsel bij de vaststelling van de Nederlandse belastingheffing van de inbrenger zoveel als mogelijk is rekening worden gehouden met een dergelijke belasting. Op deze manier kan het probleem van de verschillende kwalificatie (met als gevolg een verschillende toerekening van vermogen) worden opgelost. Het zal daarbij niet uitmaken of de inwoner van Nederland een natuurlijke persoon dan wel een lichaam is, en evenmin of de andere verdragsstaat op grond van het belastingverdrag zijn bronheffing verlaagt of niet. Met de bedoelde verrekening van de (al dan niet verlaagde) buitenlandse bronbelasting verleent Nederland derhalve verdragsbescherming aan de betrokken inwoner.

De leden van de CDA-fractie vragen in te gaan op een casus waarbij sprake is van een in Nederland wonende belastingplichtige welke in 2010 een effectenportefeuille in een APV brengt met als begunstigen 3 ANBI's en 2 neven en 2 nichten van de belastingplichtige. Aan deze neven en nichten wordt slechts in geval van nooddriftigheid uitgekeerd, en nooit meer dan € 25 000 per jaar, en ze hebben dus geen juridisch afdwingbare rechten. In het testament zijn de neven en nichten en een kerk (ANBI) tot erfgenamen benoemd. Op het moment van overlijden van de belastingplichtige (de insteller van de APV) zit een vermogen van € 30 miljoen in de APV. Geen van de neven en nichten verkeert op dat moment in een situatie van nooddriftigheid. Gevraagd wordt hoe de vermogens-toerekening en de belastingheffing in casu verloopt. Belangrijk bij de beantwoording van een casus als deze is om allereerst vast te stellen dat sprake is van een APV. Aangezien klaarblijkelijk sprake is van een afgezonderd vermogen waarmee een meer dan bijkomstig particulier belang wordt beoogd en waarop geen concreet juridisch afdwingbare rechten bestaan, wordt hiervan uitgegaan. Vervolgens wordt op basis van artikel 2.14a, eerste lid, Wet inkomstenbelasting 2001, het vermogen tijdens leven toegerekend aan de in Nederland wonende inbrenger. Na zijn overlijden wordt allereerst artikel 16 Successiewet 1956 toegepast. Het vermogen ad € 30 miljoen wordt op basis van deze bepaling in de heffing van erfbelasting betrokken en het deel dat de ANBI erft is vrijgesteld. Vervolgens wordt op grond van het testament het vermogen pro rata toegerekend aan de erfgenamen. In de casus heeft de inbrenger bewust een hybride rechtsfiguur ingesteld. De neven en nichten lijken een

beperkte gerechtigdheid richting het APV te hebben, maar door de diffuse vormgeving is de werkelijke gerechtigdheid van de erfgenamen en de begunstigten onduidelijk. Aan een dergelijk gepresenteerd zwevend vermogen dat bij de neven en nichten noch bij de ANBI's in de heffing wordt betrokken, wordt voorgesteld een einde te maken. Het voorgestelde wettelijke regime gaat er dan van uit dat, juist gelet op het feit dat het APV een meer dan bijkomstig particulier belang beoogt, de erfgenamen in de positie verkeren dat zij hun gerechtigdheid mogelijk kunnen uitbreiden. Kiest men desondanks voor de onderhavige rechtsfiguur dan is daarvan het gevolg dat ieder van de vijf erfgenamen geacht wordt een vijfde deel van € 30 miljoen te hebben verkregen en wordt dat deel aan ieder toegekend. Daarnaast is het in een uitzonderlijke situatie mogelijk dat op grond van artikel 2.14a, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001, de inspecteur de toedeling aantast en op basis van een andere verdeling het vermogen toerekent. Om de geschetste wettelijke gevolgen te voorkomen, zal de inbrenger een andere juridische structuur dienen te creëren. Hij kan bijvoorbeeld concrete rechten toekennen of aparte entiteiten, die al dan niet een algemeen nut dienen, instellen voor de verschillende erfgenamen en begunstigten. In de casus zou de inbrenger kunnen kiezen voor één APV voor de neven en nichten, voor een eenmalige uitkering of een apart fonds voor de kerk en voor een fonds dat uitsluitend uitkeert aan de 3 genoemde ANBI's. Alleen de bezittingen en schulden van het APV voor de neven en nichten zullen dan onder de voorgestelde wettelijke maatregelen vallen. Een eventuele legatering is niet van invloed op het vorenstaande antwoord behoudens wellicht de precieze toedeling.

#### *Sociaal belang behartigende instellingen (SBBI)*

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom de regering het op dit moment niet opportuun acht om de omzetgrens van fondswervende activiteiten als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel v, van de Wet op de omzetbelasting 1968 te indexeren. Ik acht dit niet opportuun, omdat onvoldoende duidelijk is of belanghebbende instellingen daaraan thans behoefte hebben. In dit verband mag zeker ook niet uit het oog worden verloren dat de vrijstelling, gezien haar gevoeligheid, met terughoudendheid dient te worden toegepast. Deze gevoeligheid ligt met name besloten in het feit dat deze vrijstelling is gebaseerd op EU-regelgeving, die de voorwaarde stelt dat er geen concurrentievervalsing mag plaatsvinden met ondernemers die wél btw-plichtig zijn voor soortgelijke leveringen en diensten.

In de nota naar aanleiding van het verslag werd aangegeven dat voor SBBI's geen register wordt opgezet. De rechtszekerheid die een register zou bieden, weegt niet op tegen de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en administratieve lasten voor de SBBI's die het opzetten en bijwerken van een register mee zou brengen. De leden van de CDA-fractie en van de PvdA-fractie vragen zich, met de NOB, af of deze argumenten wel valide zijn en vragen een nadere onderbouwing. Wat betreft de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst geldt het volgende. Het opzetten en onderhouden van een SBBI-register zou aan hoge eisen van juistheid, tijdigheid en volledigheid moeten voldoen. Dit betekent dat van alle daarvoor eventueel in aanmerking komende organisaties moet worden bepaald of zij kwalificeren als SBBI. Ook nieuwe opgaven en mutaties zullen tijdig moeten worden verwerkt. Dit veronderstelt het actief aanschrijven van alle mogelijk als SBBI kwalificerende organisaties en het opzetten van een registratie- en beschikkingensysteem dat vergelijkbaar is met dat voor de ANBI's. Het opzetten en onderhouden van een dergelijke SBBI-registratie- en beschikkingensysteem brengt – gezien het feit dat de omvang van de groep SBBI's wordt geschat op een veelvoud van het aantal ANBI's – voor de Belastingdienst zeer hoge uitvoeringskosten mee. Ook zijn er administratieve lasten voor de betrokken organisaties in

verband met het aanvragen van een beschikking en het verstrekken van informatie ten behoeve van de toetsing van de SBBI-status. Gezien het geringe aantal bij de Belastingdienst bekende verervingen en schenkingen (schenkingen onder de vrijstellingsgrens behoeven niet te worden aangegeven) aan SBBI's zou het niet proportioneel zijn om vooraf al deze instellingen te beoordelen ten behoeve van de opname in een dergelijk register. Om in algemene zin alle instellingen daartoe actief te benaderen, te controleren en te registreren weegt niet op tegen de verwachte omvang van het gebruik van dit register. Indien instellingen schenkingen of verervingen in het vooruitzicht hebben en zij in onzekerheid verkeren of zij een SBBI zijn, is het altijd mogelijk over hun status als SBBI vooroverleg met de Belastingdienst aan te vragen. Zo kunnen de instellingen naar behoefte duidelijkheid over de SBBI-status verkrijgen.

De NOB richt zich op het argument dat een SBBI-beschikking geen zekerheid zou geven over de vrijstelling van schenk- en erfbelasting, omdat op het moment van de schenking aan de voorwaarde moet zijn voldaan dat aan de verkrijging geen opdracht mag zijn verbonden die het sociaal belang karakter ontnemt. De NOB vindt dit argument niet valide, omdat dezelfde voorwaarde ook aan schenkingen/legaten aan ANBI's gesteld wordt, terwijl voor ANBI's wel een beschikking wordt gegeven.

De NOB heeft in zoverre gelijk dat de genoemde voorwaarde voor beide soorten instellingen geldt, Anders dan de NOB trek ik hieruit de conclusie dat een ANBI-beschikking – net als een eventuele SBBI-beschikking – geen absolute zekerheid geeft over de vrijstelling van schenk- en erfbelasting, omdat per verkrijging beoordeeld moet worden of de verkrijging in het kader van het algemeen belang geschiedt. Het ANBI-register is voornamelijk opgezet om rechtszekerheid aan de schenkers te bieden in het kader van de giftenaftrek voor de inkomstenbelasting. De schenker weet voorts zelf als geen ander of hij aan de schenking een voorwaarde heeft verbonden of niet. Juist omdat een SBBI in eerste instantie het particulier belang dient, kan er meer twijfel zijn of er geen reden is aan te nemen dat aan de schenking bedoeld karakter is ontnomen. De rechtszekerheid die een register zou bieden, is daarom navenant geringer.

Alles afwegende vind ik de argumenten om geen register voor SBBI's op te zetten nog steeds valide. Ik ga ervan uit dat ik hiermee ook duidelijk heb aangegeven op welke bezwaren het opzetten van een register voor SBBI's zou stuiten en hoe men over de vrijstelling ook zonder een register zekerheid vooraf kan krijgen, waar de leden van de fractie van de PvdA naar vroegen.

Op verzoek van de leden van de CDA-fractie bevestig ik dat de SBBI-vrijstelling niet slechts voor verenigingen geldt. Ook niet-commerciële dorpshuizen en andere instellingen zonder leden kunnen in aanmerking komen voor de SBBI-vrijstelling.

Leden van de fractie van het CDA en die van de fractie van de SP geven aan dat de invulling van het begrip sociaal belang wat aan de algemene kant is. SBBI's zijn echter een nieuwe categorie van instellingen die de overheid wil steunen wegens hun toegevoegde maatschappelijke waarde. Een algemene beschrijving van deze categorie geeft de praktijk en rechterlijke macht de ruimte een nadere invulling aan het begrip sociaal belang te geven en voorkomt dat van de toepassing van de SBBI-vrijstelling instellingen uitgesloten worden die, hoewel zij net niet binnen de beschreven categorie vallen, wel degelijk een sociaal belang behartigen. Het voordeel van een dergelijk systeem is dat beter kan worden omgegaan met ontwikkelingen die op het moment van de totstandkoming van de wet niet te voorzien waren. Herhaald wordt dat onder het behartigen van een sociaal belang verstaan wordt activiteiten die weliswaar in de eerste plaats gericht zijn op het particulier belang maar waaraan een grote maatschappelijke waarde toegekend kan worden omdat zij ook voor de maatschappij als geheel van belang zijn.

De leden van de CDA-fractie vragen ten slotte waarom alleen SBBI's in de vorm van een vereniging met meer dan 25 leden in aanmerking komen voor de periodieke giftenaftrek en andere SBBI's niet.

Dit is een gevolg van hoe de giftenaftrek in de inkomstenbelasting is vormgegeven. De giftenaftrek is in eerste instantie voorbehouden aan ANBI's, omdat ANBI's (nagenoeg) uitsluitend het algemeen belang dienen. Dat sommige SBBI's wel periodieke giftenaftrek genieten houdt verband met de bestaande regeling voor giftenaftrek voor verenigingen met meer dan 25 leden.

#### *Algemeen nut beogende instellingen (ANBI)*

Leden van de fractie van het CDA vragen ook naar de gevolgen van een schenking van een aanmerkelijk belang aan een ANBI of SBBI. Het is mogelijk een aanmerkelijk belang aan een ANBI of SBBI vrij van schenkbelasting te doen toekomen. Volledigheidshalve merk ik op dat voor de toepassing van de vrijstelling wel is vereist dat aan de schenking geen opdracht is verbonden welke daaraan het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen respectievelijk sociaal belang. De in het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2010 voorgestelde doorschuif-faciliteit voor het schenken van een aanmerkelijk belang-pakket geldt niet voor een verkrijging door een ANBI of SBBI, omdat voor die faciliteit vereist is dat de verkrijger belastingplichtig is voor de inkomstenbelasting en dat zijn ANBI's en SBBI's per definitie niet.

#### *90%-criterium*

Het doet mij goed dat de leden van de CDA-fractie met genoeg kennis hebben genomen van het feit dat de regering het wetsvoorstel aangepast heeft in die zin dat ook bij kerkelijke en levensbeschouwelijke instellingen net als bij andere instellingen aan de hand van de feitelijke situatie getoetst wordt of aan het 90%-criterium voldaan wordt.

#### *Integriteitstoets*

Met genoeg heb ik vernomen dat de leden van de CDA-fractie zich kunnen vinden in de beperking van de groep personen die de ANBI-status in het kader van de integriteitstoets in gevaar kunnen brengen. De leden van de CDA-fractie vragen aanvullend waarom bij de integriteitstoets slechts veroordelingen in de vier aan het verzoek van de inspecteur voorafgaande kalenderjaren meetellen. De beperking van de periode waarin naar de veroordelingen wordt gekeken is wenselijk, omdat personen die zijn veroordeeld een nieuwe kans verdienen te krijgen en niet onnodig lang door hun verleden moeten worden achtervolgd. De integriteitstoets is ook niet ingevoerd als een extra strafmaatregel. Voor vier jaar – waar de leden van de fractie van de PvdA ook naar vragen – is gekozen naar het voorbeeld van de Verklaring omtrent het Gedrag (hierna: VOG). Bij het afgeven van een VOG geldt als uitgangspunt dat gekeken wordt naar veroordelingen in de afgelopen vier jaar. Ik ben van mening dat met deze integriteitstoets de integriteit van ANBI's voldoende wordt gewaarborgd. Volledigheidshalve merk ik op dat het hier gaat om vier kalenderjaren voorafgaand aan het verzoek van de inspecteur aan te tonen dat aan de integriteitstoets wordt voldaan en niet aan het verzoek om als een ANBI te worden aangewezen.

De leden van de CDA-fractie hebben ook in het kader van de bevoegdheid van de inspecteur de integriteitstoets toe te passen gevraagd wanneer sprake is van een betrouwbare bron die de inspecteur aan het twijfelen kan brengen aan de integriteit van een ANBI. Daarop is het antwoord dat het per geval beoordeeld moet worden of een bron, alle feiten en omstandigheden in aanmerking nemend, als betrouwbaar aangemerkt kan

worden. De beoordeling van de betrouwbaarheid van een bron hangt ook nauw samen met de onderbouwing van de verdenking. Ter indicatie: het OM kan als een betrouwbare bron worden aangemerkt.

De leden van de fractie van het CDA willen vernemen welk indirect verband bestaat tussen de integriteitstoets en de werkzaamheden van de Financial Action Task Force. De Financial Action Task Force geeft «special recommendations» uit met betrekking tot het financieren van terrorisme. Special recommendation VIII betreft non-profit organisaties en de mogelijke risico's die dergelijke organisaties kunnen inhouden. Het indirecte verband met de integriteitstoets is dat zowel de integriteitstoets als de special recommendation VIII tot doel hebben bij te dragen aan het waarborgen van de integriteit van non-profit organisaties.

#### *Aanwijzingsprocedure*

De leden van de CDA-fractie willen graag weten of de regering van mening is dat de Belastingdienst de aanwijzingsprocedure tijdig af kan ronden.

De Belastingdienst is voldoende geëquipeerd om de aanwijzingsprocedure tijdig af te ronden. Dit onder het voorbehoud dat de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 vóór 1 januari 2010 wordt afgerond. In oktober 2009 – na aanvaarding van het wetsvoorstel door de Tweede Kamer – wordt een eenvoudig invulformulier gezonden aan alle thans als ANBI aangemerkte organisaties waarin wordt uitgelegd dat een wetsvoorstel aanhangig is in de Eerste Kamer. Vervolgens wordt aangegeven wat de inhoud hiervan is en wordt de ANBI's gevraagd of zij aan de 90%-eis voldoen. Hun wordt verzocht dit formulier tijdig te retourneren; bij niet-tijdige beantwoording zal een herinnering worden gestuurd. De organisaties die verklaren te voldoen aan de eisen van de wet, in het bijzonder het 90%-criterium, behouden de ANBI-status. Alleen van de organisaties die verklaren daaraan niet te voldoen, zal de ANBI-beschikking worden ingetrokken. Bij twijfel of voldaan wordt aan de eisen van de wet, kan telefonisch contact worden opgenomen met de Belastingdienst. De beslissing over de ANBI-status zal voor het einde van het jaar aan de betrokken organisaties worden meegedeeld. Indien ook na rappellering het formulier niet wordt geretourneerd, is er geen grond voor continuering van de ANBI-beschikking. Op de vraag van de leden van de CDA-fractie aan te geven hoeveel ANBI's niet aan het 90%-criterium zullen voldoen kan, zoals aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag, voorschots geen antwoord worden gegeven. Na de aanwijzingsprocedure kan duidelijkheid worden gegeven over het aantal «nieuwe» ANBI's.

De leden van de fractie van het CDA hebben ook gevraagd naar de kwalificatie van koepelorganisaties van (lokaal opererende) SBBI's. Koepelorganisaties van SBBI's kunnen afhankelijk van de inhoud van de werkzaamheden van de overkoepelende organisaties veelal aangemerkt worden als een ANBI. Een voorbeeld daarvan zijn de landelijk/regionaal opererende scoutingkoepels en de NOC/NSF.

De leden van de CDA-fractie vragen naar de berekening achter de raming dat de opbrengst van het aanscherpen van het criterium voor algemeen nut kan worden gesteld op 10% van de belastingderving welke gemoeid is met de aftrek van giften in de inkomstenbelasting en de ANBI-vrijstelling in de schenk- en erfbelasting. Uitgaande van de bedragen vermeld in de Miljoenennota 2009 bedraagt de met de giftenaftrek en de ANBI-regeling gemoeide belastingderving voor 2010 respectievelijk € 331 en € 302 miljoen. Van deze bedragen is vervolgens 10% genomen, waarbij de opbrengst aan schenk- en erfbelasting is herrekend naar de nieuw voorgestelde tariefstructuur. Dit resulteert in de in tabel 1 op bladzijde 22 van de

memorie van toelichting opgenomen bedragen van € 33 miljoen inkomstenbelasting en € 21 miljoen schenk- en erfbelasting.

De leden van de fracties van het CDA en de SP hebben verzocht aan te geven hoe ANBI's moeten omgaan met projecten voor langere termijn die zijn gestart op grond van gebudgetteerde opbrengsten uit de periodieke giften, nu geen overgangsmaatregel getroffen wordt voor de ANBI's die gedurende de loopperiode van de periodieke schenking de ANBI-status verliezen. Naar verwachting zal slechts een geringe groep van ANBI's die in het kader van de ANBI-regeling fiscaal gefaciliteerd particuliere vermogens opbouwen, geconfronteerd worden met het verlies van de ANBI-status. Slechts deze relatief kleine groep instellingen zal het voordeel van de ANBI-regeling mislopen en zal niet meer fiscaal gefaciliteerd particulier vermogen kunnen opbouwen. Dat zij dat niet meer kunnen is een beoogd effect van de invoering van het 90%-criterium enacht ik zwaarwegender dan de bescherming van de rechtszekerheid van de personen die fiscaal gefaciliteerd bijdragen aan instellingen die voor een groot deel een in wezen particulier vermogen opbouwen.

Ten slotte de vraag van de leden van de fractie van het CDA wanneer de regering de werking van de voorgestelde ANBI- en SBBI-regeling gaat evalueren. In antwoord daarop merk ik op dat het in de regel vijf jaar duurt voordat de effecten van een nieuw ingevoerde maatregel zich voldoende hebben gematerialiseerd. Met het oog hierop is het kabinet voornemens deze regeling in 2015 te evalueren. Daarbij ligt het voor de hand dat, zoals de leden van de CDA-fractie vragen, in contact getreden zal worden met organisaties en andere betrokkenen die belang hebben bij een efficiënte en doelmatige werking van de ANBI- en SBBI-regeling.

In aansluiting op de beantwoording in de nota naar aanleiding van het verslag van hun vraag inzake de betrokkenheid van de KNB bij de ontwikkeling van het nieuwe aangiftebiljet voor 2010 vragen de leden van de fractie van het CDA naar het moment dat de ontwikkeling van de digitale aangifte van start gaat. De Belastingdienst zal medio 2010 een nieuw gestructureerd aangiftebiljet schenk- en erfbelasting invoeren. Het gebruik van dit biljet zal eind 2010 worden geëvalueerd waarbij de KNB wordt betrokken. De evaluatieresultaten zullen worden meegenomen bij de ontwikkeling van de digitale aangifte schenk- en erfbelasting die eveneens eind 2010 zal starten.

### **Artikelsgewijs commentaar**

#### *Artikel I, onderdeel A (artikel 1 van de Successiewet 1956)*

De leden van de CDA-fractie vragen in het wetsvoorstel op te nemen dat geen sprake is van een schenking bij een wijziging van huwelijkse voorwaarden of partnerschapsvoorwaarden, indien aan beide echtgenoten of geregistreerde partners op grond van deze wijziging niets meer toekomt dan volgens de wettelijke regeling het geval zou zijn. Ook vraagt de fractie of de regering bereid is om middels een besluit meer duidelijkheid te verschaffen over de vraag wanneer in voornoemde gevallen sprake is van een schenking. Ik begrijp de vraag van de fractieleden zo dat zij bepleiten dat in de wet wordt vastgelegd dat er geen schenking is bij een wijziging van huwelijkse voorwaarden naar een algehele gemeenschap van goederen of daarmee feitelijke overeenkomende verdeling. In het besluit van 14 oktober 2008, nr. CPP2008/1426M, heb ik aangegeven dat de wijziging van het huwelijksgoederenregime van huwelijksvoorwaarden in een algehele gemeenschap van goederen geen schenking is. Dit geldt ook bij de overgang naar een wederkerig finaal verrekenbeding alsof de echtgenoten in algehele gemeenschap van goederen zijn gehuwd. Ook die overgang is geen belastbare schenking. Andere situaties waarin huwelijkse

voorwaarden worden gewijzigd kunnen een schenking zijn. Dan gaat het, zoals in het genoemde besluit is omschreven, bijvoorbeeld om een vermogensverschuiving bij overgang naar een beperkte gemeenschap of naar een beperkt finaal verrekenbeding. Die gevallen worden van geval tot geval beoordeeld. Voor zover met de schenking is voldaan aan een natuurlijke verbintenis, zoals bedoeld in artikel 33, eerste lid, onder 12, van de Successiewet 1956, geldt voor de schenkbelasting een vrijstelling. De beoordeling of er een schenking is en of met die schenking is voldaan aan een natuurlijke verbintenis, is feitelijk. Zoals in het besluit is vermeld kan een concrete casus aan de inspecteur worden voorgelegd voor zekerheid vooraf over de gevolgen voor de schenkbelasting. Vanwege de complexiteit van deze materie heeft het neerleggen van de regeling in een beleidsbesluit de voorkeur boven het opnemen in de wet.

De leden van de CDA-fractie vragen of de regering wil bezien of overgangsrecht noodzakelijk is voor de voorgestelde bepaling in artikel 12 die inhoudt dat schenkingen die na het overlijden tot stand komen, geacht worden krachtens erfrecht te zijn verkregen. De voorgestelde bepaling in artikel 12 repareert een lacune in de bestaande wet, omdat die op dit moment niet voorziet in een regeling voor schenkingen die na het overlijden van de schenker tot stand komen. Verder sluit deze bepaling geheel aan bij de fiscale behandeling van schenkingen die binnen 180 dagen vóór het overlijden zijn gedaan; ook die worden immers geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen. Het ligt daarom naar het oordeel van de regering niet voor de hand deze bepaling niet te laten gelden voor schenkings-overeenkomsten die aangegaan zijn vóór de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. Uiteraard ziet de bepaling uitsluitend op situaties waarin het overlijden heeft plaatsgevonden na de inwerkingtreding van het voorstel. Naar aanleiding van de opmerking van het kabinet dat het zal bezien of en in hoeverre het noodzakelijk is om het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en het Nederlandse verdragsbeleid aan te passen, vragen de leden van de CDA-fractie wanneer de Kamer op de hoogte zal worden gesteld van de uitkomsten van deze gedachtevorming. Zoals reeds eerder is aangegeven, zal het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 onder meer in verband met de voorgestelde afschaffing van het recht van overgang worden aangepast. Aanpassing van het Besluit 2001 zal ook leiden tot aanpassing van het Nederlandse verdragsbeleid. De gedachtevorming waar de fractie van het CDA op doelt, zal plaatsvinden in het kader van de aanpassing van het Besluit 2001, die is voorzien zo spoedig mogelijk na de inwerkingtreding van het wetsvoorstel. Zodra de gedachtevorming, die zal kunnen leiden tot een wijziging van de regeling in het Besluit 2001, is afgerond, zal de Kamer op de hoogte worden gesteld van de uitkomsten daarvan.

De leden van de CDA-fractie vragen naar de gevolgen van het bepalen van een rente door de langstlevende en/of de kinderen voor de schenk- en erfbelasting. In de artikelsgewijze toelichting in de nota van wijziging is reeds aangegeven dat indien de wettelijke verdeling, al dan niet via een testament, van toepassing is en de erflater zelf niets over de rente heeft bepaald, de langstlevende echtgenoot en de kinderen op grond van artikel 13, vierde lid, van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek de bevoegdheid hebben zelf een rente vast te stellen. Die rente geldt dan als erfrechtelijke rente, zodat deze rente – mits binnen de aangiftetermijn afgesproken – gevolgen heeft voor de erfbelasting. Wanneer de wettelijke verdeling niet geldt en erflater een testament heeft gemaakt, wordt diens nalatenschap geregeerd door dat testament. In die gevallen is de vraag of de rente gevolgen heeft voor de erfbelasting dan wel de schenkbelasting afhankelijk van het antwoord op de vraag of in het testament de mogelijkheid wordt geboden aan de nabestaanden om zelf een rente op de overbedelingsschuld af te spreken. Dit kan bijvoorbeeld ook aan de orde zijn



wanneer de wettelijke verdeling van toepassing is en de erflater bij testament een rente heft bepaald, maar daarbij tevens de mogelijkheid heeft gegeven aan de nabestaanden om een andere rente af te spreken. Indien in het testament de bevoegdheid is gegeven om een rente vast te stellen, heeft de rentevaststelling gevolgen voor de erfbelasting, mits deze binnen de aangiftetermijn heeft plaatsgevonden. Indien dit niet het geval is, wordt aangenomen dat de renteafspraak niet uit het erfrecht voortvloeit maar het resultaat van een overeenkomst en gebaseerd is op de algemene contractsvrijheid. In dat geval heeft deze renteafspraak geen gevolgen voor de erfbelasting, maar mogelijk wel voor de schenkbelasting. In dit laatste geval wijzigt er niets ten opzichte van de situatie zoals deze nu is, zodat er geen reden bestaat iets te regelen voor situaties waarin geen sprake is van een flexibel testament, waar de leden van bovengenoemde fracties naar vragen.

De leden van de CDA-fractie vragen zich ten aanzien van de voorgestelde leden 3 en 4 van artikel 1 Successiewet 1956 verder af of de regering heeft nagedacht over het bieden van de mogelijkheid tot aanpassing van de rente zolang de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat en wat hier tegen de bezwaren zijn. De termijn voor de renteafspraken die gevolgen hebben voor de erfbelasting, is gesteld op de aangiftetermijn. De aangifte vormt het natuurlijke moment voor de nabestaanden om daarover te overleggen. Dat is derhalve het meest geëigende moment. Het verleggen van dat moment totdat de aanslagen onherroepelijk vaststaan, brengt met zich dat ook in de bezwaarfase en beroepsfase nog renteafspraken zouden kunnen worden gemaakt met gevolgen voor de erfbelasting. Dit zal dan leiden tot herziening van de aanslagen en voor degene wiens verkrijging hierdoor toeneemt, tot een navorderingsaanslag. Dit is zowel onnodig omslachtig voor de betrokken belastingplichtigen als voor de Belastingdienst, zodat is gekozen om de termijn voor het maken van renteafspraken te stellen op de aangiftetermijn.

*Artikel I, onderdeel H (artikel 9 van de Successiewet 1956)*

De leden van de CDA-fractie en van de ChristenUnie-fractie vragen of het voorgestelde artikel 9 ook geldt voor de gevallen waarin een enkelvoudige rente is overeengekomen die uitgaat boven een samengestelde rente van 6%. Artikel 9 zoals voorgesteld bij de eerste nota van wijziging heeft louter betrekking op de gevallen waarin de samengestelde rente meer bedraagt dan 6% samengesteld. Een enkelvoudige rente valt daar niet onder. Hier is sprake van een onevenwichtigheid omdat, zoals de leden van de fractie van de ChristenUnie terecht opmerken, indien de schuldenaar eerder dan de statistische overlijdensdatum overlijdt, het bedrag aan enkelvoudige rente onder omstandigheden hoger kan zijn dan het bedrag van een samengestelde rente van 6%. In de binnenkort in te dienen tweede nota van wijziging wordt daarom voorgesteld artikel 9 aan te passen om deze onevenwichtigheid weg te nemen. Die aanpassing wordt in de nog in te dienen tweede nota van wijziging nader toegelicht.

*Artikel I, onderdeel I (artikel 10 van de Successiewet 1956)*

De leden van de CDA-fractie stellen de vraag hoe wordt omgegaan met de gevallen waarbij de vorderingen en rente opeisbaar worden doordat de schuldenaar failliet gaat of onder curatele wordt gesteld of hertrouwt in gemeenschap van goederen. Aanvullend stellen ze de vraag of er schenkingsbelasting is verschuldigd. Als dergelijke vorderingen tijdens leven van de schuldenaar opeisbaar worden, is artikel 10 doorgaans niet van toepassing. Dat is slechts anders als de schuldenaar binnen 180 dagen na het opeisbaar worden, zou overlijden. Ook leidt het opeisbaar worden op zich niet tot de heffing van schenkbelasting. Alleen indien de

vorderingen een hoge rente dragen, zou op grond van artikel 9, tweede lid, van de Successiewet 1956 van een fictieve schenking sprake kunnen zijn.

Uit de vragen van de fracties van het CDA en van de ChristenUnie maak ik op dat er onduidelijkheid is ontstaan over de volgende zin in de nota naar aanleiding van het verslag: «Ik zie echter ook geen reden om een uitzondering te verlenen voor het geval de langstlevende en de kinderen de nalatenschap zo verdelen dat de uitkomst gelijk is aan die van een klassiek vruchtgebruiktestament.» Deze passage moet als volgt worden uitgelegd. Het is zo dat bij een vruchtgebruiktestament, waarbij de kinderen tot erfgenaam zijn benoemd en de langstlevende ouder een vruchtgebruiklegaat krijgt, artikel 10 niet van toepassing is omdat bij de uitvoering van het testament niets ten koste van het vermogen van de langstlevende ouder is gegaan. Artikel 10 is ook niet van toepassing als in een testament met een quasi-wettelijke verdeling een zuiver vruchtgebruiklegaat is opgenomen en dit legaat wordt aanvaard.

Anders wordt het als de toekenning van een vruchtgebruik niet is gebaseerd op de uitvoering van een testament, maar de langstlevende en de kinderen de nalatenschap op eigen initiatief zo verdelen dat de langstlevende het recht van vruchtgebruik verkrijgt en de kinderen de blote eigendom. Aangezien een dergelijke verdeling niets te maken heeft met de uitvoering van een vruchtgebruiklegaat, is artikel 10 wel van toepassing. De langstlevende ouder verricht dan een rechtshandeling en er is iets ten koste van het vermogen van deze langstlevende ouder gegaan. De langstlevende ouder heeft namelijk recht op het verkrijgen van de volle eigendom van bepaalde goederen, maar neemt genoegen met enkel het recht van vruchtgebruik. Overigens is onder de huidige Successiewet 1956 artikel 10 in deze situatie ook van toepassing, zodat met het wetsvoorstel daarin geen wijziging wordt gebracht.

In het wetsvoorstel was aanvankelijk voorgesteld om het woord «rechtshandeling» uit artikel 10 te laten verdwijnen. Bij nota van wijziging is hierop teruggekomen, waardoor wordt bereikt dat bij een wettelijke verdeling en een traditionele ouderlijke boedelverdeling artikel 10 buiten toepassing blijft, omdat er dan geen sprake is van een rechtshandeling als bedoeld in artikel 10. Bij een legaats tegen inbreng van de waarde, waarbij de inbreng schuldig wordt gebleven, is wel sprake van een rechtshandeling. Zoals uit het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 2009, nr. 08/01165, LJV BG6455 is vastgesteld, is het aanvaarden van een legaats een rechtshandeling. Als de rente op deze inbrengschuld lager is dan het percentage, bedoeld in artikel 21, dertiende lid (thans 6%) en/of de rente wordt niet jaarlijks betaald, is op grond van de voorgestelde tekst van artikel 10 sprake van een fictieve verkrijging. De schuldenaar behoudt dan, net zoals bij een schuldigerkenning uit vrijgevigheid tijdens leven, het genot van het bedrag van de schuld, omdat de inbreng wordt schuldig gebleven en er geen of een te lage rente wordt betaald. Net zoals bij een schuldigerkenning uit vrijgevigheid moet de rente van 6% jaarlijks daadwerkelijk worden betaald wil er geen sprake zijn van het van toepassing zijn van artikel 10. Dit betekent dat een legaats tegen inbreng van de waarde, waarvan de inbreng schuldig wordt gebleven, onder andere vanwege het weer opnemen van het woord rechtshandeling in artikel 10, zoals de leden van de CDA- en de ChristenUnie-fractie terecht opmerken, anders wordt behandeld dan de overbedelingschuld die ontstaat bij een wettelijke verdeling of ouderlijke boedelverdeling. Het kabinet deelt de mening van deze leden dat dit verschil in behandeling niet te rechtvaardigen is als in het testament is opgenomen dat de langstlevende ouder alle goederen uit de nalatenschap gelegateerd krijgt en dat de inbreng schuldig mag worden gebleven. Om deze reden wordt in de nota van wijziging een uitzondering op de toepassing van artikel 10 voorgesteld. Deze uitzondering heeft betrekking op alle legaten tegen inbreng waarvan in het testament is opgenomen dat de inbreng door de legataris mag worden

schuldig gebleven. De legaten moeten wel zien op het verkrijgen van de volle eigendom van een goed of goederen. Dus een vruchtgebruiklegaat tegen inbreng valt niet onder deze uitzondering.

Zoals reeds in de nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven, wordt met aangiftetermijn, zoals opgenomen in het vijfde lid van artikel 10, dezelfde termijn bedoeld als in het derde lid van artikel 1. Deze termijn beslaat acht maanden plus het eventueel verleende uitstel voor het indienen van de aangifte. De leden van de CDA-fractie vragen waarom niet kan worden aangesloten bij een termijn van twee jaar zoals in de inkomstenbelasting. Mede vanwege uitvoeringstechnische redenen is het noodzakelijk dat bij het doen van de aangifte de keuzes door de belastingplichtige erfgenamen zijn gemaakt. De aangifte is, zoals hiervoor ook opgemerkt inzake artikel 1, het meest geëigende moment een bepaalde keuze uit te brengen. Latere wijzigingen in die keuze kunnen wijziging aanbrengen in de grootte van de verkrijgingen van mede-erfgenamen, hetgeen tot veel administratieve aanpassingen kan leiden. Hierop is in dit verslag nader ingegaan bij de artikelsgewijze toelichting op artikel 1. Door de fractieleden van het CDA worden vragen gesteld over de toepassing van artikel 10 bij gevallen van gesplitste aankoop. Het standaardgeval waarop artikel 10 betrekking heeft is dat een kind de blote eigendom van bijvoorbeeld de woning van zijn ouder koopt. Hierbij wordt eigen vermogen, te weten de woning, door de ouder omgezet in een recht van vruchtgebruik. Op dit geval is artikel 10 van toepassing. Door het uitbreiden van de wettekst met «en alle goederen waarop de erflater ten laste van zijn vermogen een vruchtgebruik heeft verworven», valt ook de situatie waarin het kind de blote eigendom en zijn ouder het recht van vruchtgebruik van de woning van een derde koopt onder de toepassing van artikel 10. De koopsommen worden door zowel het kind als de ouder uit hun eigen vermogen voldaan. Door de aankoop van het vruchtgebruik van de woning met eigen middelen heeft de ouder volle eigendom omgezet in een vruchtgebruik. Hierdoor is er iets ten koste van het vermogen van de ouder gegaan. Door deze rechtshandeling wordt hetzelfde resultaat bereikt als bij het standaardgeval waarop artikel 10 nu al ziet. De leden van de CDA-fractie vragen aanvullend waarom er geen overgangsrecht voor deze laatste variant wordt ingesteld. Hiertoe is bewust besloten. Door het niet instellen van overgangsrecht worden de hierboven geschetste varianten vanaf de inwerkingtreding van de herziene Successiewet 1956 gelijk behandeld.

Over schuldigerkenningen uit vrijgevigheid is in de nota naar aanleiding van het verslag toegelicht dat artikel 10 niet van toepassing is als een rente van 6% jaarlijks daadwerkelijk wordt betaald. De leden van de CDA-, de VVD- en de ChristenUnie-fractie vragen of schuldigerkenningen die voor de herziening van de Successiewet 1956 zijn gemaakt worden belast. Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag is opgenomen, bestaat er momenteel in de praktijk onduidelijkheid over de vereiste hoogte van de rente. Om deze onduidelijkheid weg te nemen, is nu aangesloten bij het percentage in het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 (momenteel 6%). Het is niet de wens om de gevallen waarbij de overeenkomst, die is opge maakt voor de inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel 1956 en waarbij een zakelijke maar lagere rente dan 6% is overeengekomen, onder de reikwijdte van artikel 10 te brengen. Om dit uit te sluiten, zal in de tweede nota van wijziging overgangsrecht worden voorgesteld. Wel zal de in de overeenkomst afgesproken rente zakelijk moeten zijn en ook feitelijk moeten worden betaald. De leden van de ChristenUnie-fractie geven aan dat het niet in overeenstemming met artikel 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen is als particulieren alle rentebetalingen moeten administreren. Onder de huidige wet geldt ook dat aannemelijk moet worden gemaakt dat elk jaar rente is betaald. Vaak gebeurt dit aan de

hand van het overleggen van bankafschriften. Als deze niet meer in het bezit van de schuldenaar of schuldeiser zijn, kunnen deze bij de banken worden opgevraagd. Tot op heden zijn er geen signalen dat het aannemelijk maken van de rentebetalingen op problemen stuit. Het derde lid van artikel 10 heeft als bedoeling om voor de schuldenaar en schuldeiser duidelijkheid te verschaffen over de hoogte van de te hanteren rente. Afschaffen, zoals de leden van de ChristenUnie-fractie suggereren, ligt daarom niet in de rede.

Daarnaast geven de fractieleden van de ChristenUnie aan dat ze de bepaling in het derde lid van artikel 10 niet kunnen rijmen met de bepaling in het huidige vijfde lid van artikel 10 (thans het voorgestelde vierde lid), waarin staat dat artikel 10 niet van toepassing is als het genot 180 dagen voor het overlijden van de schuldenaar is geëindigd. Het huidige vijfde lid is in het leven geroepen om te voorkomen dat vlak voor het overlijden afstand wordt gedaan van het genot, waardoor de heffing op grond van artikel 10 wordt ontlopen. Dus stel dat de erfplater de schuld van de schuldegerkenning 10 dagen voor zijn overlijden heeft afgelost, dan is artikel 10 wel van toepassing. Vindt de aflossing 181 dagen voor zijn overlijden plaats, dan is artikel 10 niet van toepassing. In de literatuur wordt verdedigd dat artikel 10 niet van toepassing is als de erfplater aanvankelijk niet, maar meer dan 180 dagen voor zijn overlijden begint met het betalen van rente. Deze mening wordt gezien de bedoeling van het huidige vijfde lid niet door iedereen gedeeld. Door de bepaling in het voorgestelde derde lid wordt duidelijk gemaakt wat de wetgever voor ogen staat. De leden stellen tevens de vraag of de regering kan aangeven wat de fiscaal acceptabele vorm van de schenkingen op papier zijn. Zoals in artikel 7:177 eerste lid van het Burgerlijk Wetboek is opgenomen dient een schenking ter zake des doods bij notariële akte te worden vastgelegd. Is dit niet gebeurd, dan vervalt de schuld en wordt deze dus ook voor de erfbelasting niet als schuld aangemerkt. Voor de erfbelasting wordt deze civielrechtelijke bepaling gevolgd.

In de nota van wijziging is voorgesteld om het huidige onderdeel 3 van het vijfde lid van artikel 10 te laten vervallen. Hierdoor blijft bij vooroverlijden van de verkrijger artikel 10 van toepassing, zodat de gevallen waarin de verkrijger wel respectievelijk niet vooroverlijdt fiscaal op dezelfde wijze worden behandeld. De rechtshandeling van de vooroverledene wordt toegerekend aan de verkrijgers van het vermogen waarop de latente artikel 10 claim rust. De leden van de CDA-fractie stellen de vraag waarom het door de verkrijger opgeofferde bedrag of betaalde schenkingsrecht niet door de erfgenamen van deze verkrijger in mindering mag worden gebracht. Het vervallen van onderdeel 3 van het vijfde lid van artikel 10 heeft tot doel om de «artikel 10-claim» bij vooroverlijden te laten voortbestaan. Hierdoor moet de toepassing van deze bepaling ook beperkt blijven tot de verkrijging die belast zou zijn geweest bij de vooroverledene. Met andere woorden de verkrijgers van de vooroverledene moeten qua toepassing van artikel 10 in dezelfde positie komen te verkeren als de positie van de vooroverledene zou zijn geweest. Daarom stel ik in de tweede nota van wijziging voor om in artikel 7 voor deze specifieke situatie een mogelijkheid tot verrekening bij de erfgenamen van de verkrijger te creëren, ter grootte van de verrekening die bij de verkrijger zelf had kunnen plaatsvinden.

In het vijfde lid van artikel 10 is voorgesteld om een uitzondering op te nemen voor bepaalde gevallen waarbij de nalatenschap wordt verdeeld overeenkomstig de wettelijke verdeling. Uit de nota naar aanleiding van het verslag blijkt dat dit voornamelijk ziet op de gevallen dat in een testament een quasi-wettelijke verdeling is opgenomen. Bij een quasi-wettelijke verdeling, die niet van rechtswege plaatsvindt, wordt de langstlevende overbedeeld. Vanwege deze overbedeling hebben de andere erfgenamen, de kinderen, een onderbedelingsvordering op de langstlevende ouder. Deze vorderingen en de eventueel hierover verschuldigde

rente zijn in de meeste gevallen pas ten tijde van het overlijden van de langstlevende ouder opeisbaar. Aangezien de langstlevende ouder vanwege het niet feitelijk jaarlijks betalen van de rente het genot heeft van de schuld, is artikel 10 van toepassing. Voor toepassing van artikel 10 is niet vereist dat er verarming plaatsvindt, zoals de leden van de CDA-fractie lijken aan te geven. Ondanks dat aan de vereisten voor de toepassing van artikel 10 is voldaan, heeft de regering in de nota van wijziging voorgesteld om voor het geval dat alle goederen bij de verdeling naar de langstlevende ouder gaan in het vijfde lid van artikel 10 een uitzondering te maken. Dit voorstel is gedaan omdat het eindresultaat van de verdeling gelijk is aan de wettelijke verdeling.

De leden van de CDA-fractie stellen de vraag of de uitoefening van een wilsrecht van artikel 4:19 Burgerlijk Wetboek onder de toepassing van artikel 10 valt. Op grond van artikel 1, tweede lid van de huidige wet en artikel 1, vijfde lid van de herziene Successiewet 1956 wordt de uitoefening van deze wilsrechten niet als een verkrijging krachtens erfrecht aangemerkt. Om te beoordelen of bij het overlijden van de langstlevende artikel 10 van toepassing is, zal er sprake moeten zijn van een rechtshandeling en moet er iets ten koste van het vermogen van de erflater zijn gegaan. Bij het uitoefenen van een bloot eigendomswilsrecht wordt de vordering omgezet in de blote eigendom over goederen. De langstlevende ouder behoudt hierdoor een vruchtgebruik op de betreffende goederen en de overbedelingsschuld komt (deels) te vervallen. De regering acht het echter niet wenselijk dat de verkrijging op grond van een eerder uitgeoefend bloot eigendomswilsrecht op grond van artikel 10 als een fictieve verkrijging wordt aangemerkt. Daarom wordt in de nota van wijziging voorgesteld om de overdracht van de blote eigendom op grond van artikel 19 en 21 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek niet aan te merken als een rechtshandeling in de zin van artikel 10.

In de brief van de NOB van 4 september 2009 wordt verder nog ingegaan op het onderwerp «turboverdelingen». De Orde vraagt uitdrukkelijk aan te geven dat de wijzigingen van artikel 10 niet tot gevolg hebben dat artikel 10 van toepassing is bij een zogenoemde turboverdeling. Indien sprake is van een turboverdeling zoals aan de orde was in BNB 1995/105, is artikel 10 niet van toepassing. Immers in een dergelijke situatie zet de langstlevende eigendomsrechten van goederen om in eigendomsrechten ten aanzien van een vordering. Vervolgens verkrijgt de langstlevende het recht van vruchtgebruik van tot de nalatenschap behorende goederen. Hij heeft echter geen eigendomsrechten omgezet in genotsrechten, zodat artikel 10 bij zijn overlijden niet van toepassing is.

#### *Artikel I, onderdeel J (artikel 11 van de Successiewet 1956)*

De leden van de CDA-fractie vragen naar de gevolgen van het bij nota van wijziging voorgestelde eerste lid van artikel 11, waarin is voorzien in een fictieve schenking voor gevallen zoals aan de orde waren in de arresten van de Hoge Raad van 20 maart 2009, BNB 2009/179 en 2009/180. De schenkbelasting knoopt aan bij het moment van de schenking, tenzij sprake is van een opschortende voorwaarde. Als een verblijvings-, toedelingen- of overnamebeding in een maatschapscontract bij leven van partijen in werking treedt, vormt het daaruit voortvloeiende voordeel een fictieve schenking door de werking van artikel 11, eerste lid. Deze schenking wordt door de werking van artikel 1, negende lid, belast op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld. Voor wat betreft de vraag van de leden van de CDA-fractie naar de uitwerking van artikel 11, eerste lid, bij het verlenen van een koopoptie, vermeld ik hier kortheidshalve dat door aanpassing van de tekst bij de binnenkort in te dienen tweede nota van wijziging, de fictie niet zal zien op dergelijke situaties.

De voornoemde leden vragen verder naar de rechtvaardiging voor het

onderscheid in bereik tussen de eerste twee leden van het artikel en het derde lid. De situaties waar de eerste twee leden van artikel 11 (en de artikelen 10 en 13a) op zien, zijn situaties waarin een belastingbesparend motief een rol kan spelen. Deze fictiebepalingen veronderstellen een belastingbesparend motief aanwezig te zijn indien de betrokkenen tot de kring van verwanten behoren als bedoeld in het vijfde lid. Dat geldt niet voor het voorgestelde derde lid van artikel 11. Dit is een voorbeeld van wat in de literatuur wel een contractueel legaat heet. Er treedt door het overlijden een voordeel op, dat niet zijn bron vindt in een testament (belast op grond van artikel 1), maar in een contract. Een dergelijke verkrijging behoort binnen het bereik van de erfbelasting te vallen. De verwantschap tussen de betrokkenen doet hiervoor niet ter zake, zodat deze bepaling ook ziet op bijvoorbeeld een vriendin-niet-partner. Ik hecht er – overigens wellicht ten overvloede – aan op te merken dat er geen wijziging optreedt ten opzichte van wat nu reeds geldt. Het voorgestelde derde lid van artikel 11 is een voortzetting van het huidige artikel 9 waar evenmin een eis van verwantschap aan verbonden is.

*Artikel I, onderdeel L (artikel 13 van de Successiewet 1956)*

De leden van de CDA-fractie hebben gevraagd de opmerking in de nota naar aanleiding van het verslag op pagina 98, «wel zou het voor deze laatste groepen een verhoging van de belastingdruk betekenen», nader te duiden. Nu is het zo dat ongehuwde partners en echtgenoten die niet in gemeenschap van goederen zijn gehuwd door premiesplitsing de heffing van erfbelasting over uitkeringen uit levensverzekering kunnen vermijden. In het voorstel van mw. Van Vijfeijken ter zake zou ook voor deze groepen, ondanks premiesplitsing, de uitkering toch in de heffing van erfbelasting worden betrokken. Dat houdt dus een verhoging van de belastingdruk in.

*Artikel I, onderdeel N, (artikel 15 van de Successiewet 1956)*

Het verheugt mij dat de leden van de fractie van het CDA met instemming kennis hebben genomen van de inperking van de werking van artikel 15. Deze leden vragen de voorgestelde aansluiting bij het percentage bedoeld in artikel 21, elfde (inmiddels: dertiende) lid nader te onderbouwen. Bij een renteloze direct opeisbare lening wordt, op grond van het voorgestelde artikel 15, de schuldeiser geacht van dag tot dag een vruchtgebruik aan de schuldenaar te hebben geschonken. Het voordeel dat de vruchtgebruiker op jaarbasis geniet, is gelijk aan het krachtens artikel 21, dertiende lid, bepaalde percentage van de waarde van de vordering. Dat percentage bedraagt 6%. Als de schuldenaar 6% rente op de vordering betaalt, geniet hij, in het stelsel van de Successiewet 1956, geen voordeel en is er geen sprake meer van een schenking van een vruchtgebruik. Daarom wordt aangesloten bij het genoemde percentage.

De leden van de CDA-fractie vragen voorts of de regering kan aangeven welk rentepercentage geldt voor leningen tussen ouders en hun kinderen. Zij noemen als voorbeeld een geldlening die gedurende 1 jaar niet opeisbaar is. De leden van de ChristenUnie-fractie vragen hier eveneens naar. Voorop staat dat artikel 15 in de voorgestelde opzet ziet op direct opeisbare leningen. In die gevallen wordt de schuldeiser geacht van dag tot dag een vruchtgebruik aan de schuldeiser te hebben geschonken. Omdat de schenkbelasting schenkingen tussen dezelfde partijen gedurende een kalenderjaar gedaan, als deel uitmakend van één schenking aanmerkt, bedraagt de schenking (maximaal) het vruchtgebruik van de uitgeleende goederen gedurende één jaar.

Indien de lening niet direct opeisbaar is maar de termijn waarop deze opeisbaar is bijvoorbeeld een week bedraagt, is artikel 15 in zijn huidige redactie niet van toepassing. Deze leden duiden daar ook op. Door een korte termijn voor opeisbaarheid op te nemen kan artikel 15 worden

vermeden. Dat is uiteraard niet de bedoeling. Daarom zal bij tweede nota van wijziging worden bepaald dat onder direct opeisbaar wordt verstaan iedere lening die rechtens of feitelijk, direct of indirect opeisbaar is met een termijn van korter dan één jaar. Overigens is het niet de bedoeling van artikel 15 om in zijn algemeenheid een zakelijke rente voor te schrijven voor leningen; niet tussen ouders en kinderen, waar deze leden naar vragen, en ook niet anderszins. Het artikel ziet slechts op renteloze of laag-rentende leningen en dan nog met een opeisbaarheidstermijn van korter dan één jaar.

#### *Voorbeelden*

1. Ouder A leent renteloos € 1 miljoen uit aan kind B, opeisbaar 20 maanden na het verstrekken van de lening. Deze lening valt niet onder de werking van artikel 15. Omdat de lening er doorgaans toe zal strekken dat de ouder het kind ten koste van zijn vermogen verrijkt, is wel sprake van een schenking op grond van artikel 1 van de wet. De grootte hiervan bedraagt het verschil tussen de nominale waarde en de contante waarde van € 1 miljoen die pas over 20 maanden opeisbaar is.
2. Ouder R leent renteloos € 2 miljoen uit aan kind S, opeisbaar op elk moment met een opeisbaarheidstermijn van 13 maanden. Bij het aangaan van deze leningsovereenkomst is artikel 15 niet van toepassing, maar zal – zoals hiervoor aangegeven – artikel 1 van toepassing zijn. Indien na twee jaar de lening nog niet is opgeëist, is artikel 15 wel van toepassing. Er is dan gedurende 11 maanden van dag tot dag een vruchtgebruik van € 2 miljoen.

De leden van de CDA-fractie en van de ChristenUnie-fractie stellen in verband met het voorgestelde artikel 15 een aantal vragen over leningen tussen partners. Zij geven aan dat in huwelijkse voorwaarden en in samenlevingscontracten vaak sprake is van renteloze leningen tussen de echtgenoten. Als dergelijke renteloze leningen pas opeisbaar zijn bij het overlijden van één van de partners, of bij het beëindigen van het huwelijk of de samenleving, is artikel 15 daarop niet van toepassing. In die gevallen beoordeelt de inspecteur of gezien de renteloosheid van de vordering er sprake is van een schenking naar het civiele recht (artikel 1 Successiewet 1956). De leden van de CDA-fractie vragen of voor de toepassing van artikel 15 van de Successiewet 1956 eerst moet worden bepaald of er sprake is van vrijgevigheid. Dat is niet het geval. Als een lening valt onder de omschrijving van artikel 15, is sprake van een fictieve verkrijging krachtens schenking.

#### *Artikel I, onderdeel S (artikel 21 van de Successiewet 1956)*

De leden van de CDA-fractie vragen een nadere onderbouwing van het voornemen om geen overgangsregeling te treffen bij de intrekking van de resolutie van 30 november 1964, nr. D4/8981, BNB 1965/96. Intrekking van de resolutie vormt een onderdeel van de verwezenlijking van één van de doelen van dit wetsvoorstel, te weten het beperken van allerlei estate-planningsmogelijkheden ter besparing van erfbelasting. Zo vindt ook reparatie plaats van het arrest van de Hoge Raad van 6 juni 2008, nr. 43209, BNB 2008/203, door middel van aanpassing van artikel 11 van de Successiewet 1956. Het betreft het onderwerp van de verkoop van een onroerende zaak met levering na overlijden. Door deze aanpassing zal de waardevermindering van de onroerende zaak tussen het moment van de verkoop en het moment van overlijden in de heffing van erfbelasting worden betrokken. Voor deze wetswijziging is gemotiveerd aangegeven waarom niet is voorzien in overgangsrecht. Door intrekking van de resolutie wordt in het verlengde van deze wetswijziging bereikt dat ook in andere situaties die zich bij uitstek lenen voor toepassing van artikel 10

van de Successiewet 1956 de bedoelde waardestijging in de heffing wordt meegenomen. De overdracht van een onroerende zaak onder voorbehoud van het vruchtgebruik zal doorgaans hebben plaatsgevonden om de zaak en de daaraan gekoppelde waardestijging alvast aan de koper (doorgaans gaat het om kinderen) te laten toekomen. Hiermee is gespeculeerd op een later bij overlijden van de overdrager te behalen voordeel bij de heffing van erfbelasting, namelijk het buiten de heffing blijven van de waardestijging die heeft plaatsgevonden tussen het moment van overdracht en het moment van overlijden. Het is echter van algemene bekendheid dat erfbelasting wordt geheven volgens de wetgeving en de daaraan gekoppelde regelgeving op het tijdstip van overlijden. Een eerbiedigende werking voor situaties die zijn ontstaan voor de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel is zowel strijdig met het hiervoor genoemde doel van het wetsvoorstel (beperken van estateplanningsmogelijkheden ter besparing van erfbelasting) als doel en strekking van artikel 10 (het in de heffing betrekken van een waardestijging die plaatsvindt na de overdracht van – in dit geval – de onroerende zaak).

*Artikel I, onderdeel AH (artikelen 35b, 35c, 35d, 35 e, 35f van de Successiewet 1956)*

De leden van de CDA-fractie vragen waarom niet volledig wordt aangesloten bij het begrip aanmerkelijk belang van afdeling 4.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en of commandieten in besloten CV's die voor onbepaalde tijd zijn aangegaan en hoge drempels kennen met betrekking tot toe- en uittreding voor de bedrijfsopvolgingsregeling zijn aan te merken als ondernemers. Het antwoord op deze vragen ligt besloten in de doelstelling van de bedrijfsopvolging. Alleen reële bedrijfsopvolgingen worden gefaciliteerd, en niet iedere verkrijging van kapitaal dat aan een onderneming ter beschikking is gesteld. Dit betekent dat een onderneming moet worden verkregen van een ondernemer en dat deze onderneming door de verkrijger moet worden voortgezet. Voor het begrip ondernemer is zoveel mogelijk aangesloten bij de definities die daarvoor gelden voor de Wet inkomstenbelasting 2001, zodat de IB-ondernemer en de aanmerkelijkbelanghouder in beginsel kwalificeren als ondernemer in de zin van de bedrijfsopvolgingsregeling. Indien echter het doel van de regeling daarom vraagt, is op dit uitgangspunt een uitzondering gemaakt. Dit geldt voor situaties waarin de gerechtigde tot de IB-onderneming of de aandeelhouder veeleer te vergelijken zijn met beleggers dan met ondernemers. Dit is het geval voor medegerechtigden en houders van preferente aandelen. Deze zijn alleen ondernemer in de zin van de bedrijfsopvolgingsregeling indien zij eerder IB-ondernemer respectievelijk gewoon aandeelhouder zijn geweest. Er bestaat geen aanleiding om op dit uitgangspunt terug te komen.

De genoemde leden ontvangen graag een nadere toelichting van het begrip overtollige liquiditeiten. Duurzaam overtollige middelen, dit kunnen dus ook andere vermogensbestanddelen zijn dan liquiditeiten, zijn middelen die niet nodig zijn voor het drijven van de onderneming. Het criterium is ontwikkeld voor de bepaling van wat tot het ondernemingsvermogen van een IB-ondernemer behoort en wat tot zijn privé-vermogen en kent een lange geschiedenis. Of daarvan in een individueel geval sprake is, hangt – zo blijkt uit de rechtspraak – steeds af van de omstandigheden van het geval.

Verder vragen de genoemde leden of de regering eveneens kan aangeven wanneer vennootschapsactiviteiten op het gebied van ontwikkeling dan wel exploitatie van vastgoed kwalificeren als onderneming in de zin van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Voor de bepaling wanneer vennootschapsactiviteiten op het gebied van ontwikkeling dan wel exploitatie van vastgoed kwalificeren als onderneming in de zin van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, gelden dezelfde regels als voor de bepaling of in



een dergelijk geval sprake is van een IB-onderneming. Dit betekent dat in ieder geval sprake moet zijn van meer dan normaal vermogensbeheer. Net als bij het criterium van de duurzaam overtollige middelen het geval is, zal steeds in het individuele geval moeten worden beoordeeld of de vennootschap al dan niet een onderneming drijft in de zin van de inkomstenbelasting. Bij de verhuur van een onroerende zaak door een natuurlijk persoon heeft de Hoge Raad in zijn arrest HR 17 augustus 1994, nr. 29 755, BNB 1994/319 geoordeeld dat geen sprake is van normaal vermogensbeheer bij persoonlijke arbeid door de eigenaar van de onroerende zaak: «indien het rendabel maken van de onroerende zaken mede geschiedt door middel van arbeid welke de eigenaar van de onroerende zaak verricht, en deze arbeid naar zijn aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen uit de onroerende zaak, welke het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaat.» De werkzaamheden moeten dus persoonlijk door de eigenaar van de onroerende zaak worden verricht en die arbeid moet naar aard en omvang onmiskenbaar ten doel hebben dat meer voordeel wordt behaald dan het rendement dat bij normaal vermogensbeheer wordt behaald. Ter illustratie: in het arrest BNB 1994/319 behaalde belanghebbende met de exploitatie van de onroerende zaken en de daarbij door hem verrichte arbeid een nettorendement van 20%. De vennootschap zal dus ten eerste zelf, via haar werknemers, de extra arbeid moeten verrichten en die arbeid moet meer omvatten dan bij resultaat uit overige werkzaamheden het geval is. Ten tweede moet deze arbeid onmiskenbaar ten doel hebben dat meer rendement wordt behaald dan bij normaal vermogensbeheer het geval zou zijn. Een BV die zich bezighoudt met de verhuur van onroerende zaken en het onderhoud van deze zaken in eigen beheer heeft, zal daar niet snel aan voldoen. Veelal zal het onderhoud worden verricht om de beleggingen in stand te houden. Dit zijn werkzaamheden die horen bij normaal vermogensbeheer. Fiscale beleggingsinstellingen die zich bezighouden met de verhuur van onroerende zaken en zelf het onderhoud verrichten, drijven immers ook geen onderneming. Ontwikkeling en verkoop van vastgoed kan onder omstandigheden een onderneming vormen. Ook hier zal moeten worden beoordeeld of de activiteiten bij een natuurlijk persoon zouden hebben geleid tot IB-ondernemerschap. Uit het voorgaande blijkt dat een per definitie aanmerken van bepaalde activiteiten, de leden van de CDA-fractie noemen het duurzaam pachten van gronden, als ondernemingsvermogen voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, niet mogelijk is. Juist omwille van de eenvoud en omwille van de rechtsvormneutraliteit heb ik als uitgangspunt gekozen dat de bedrijfsopvolgingsregeling voor haar begrippenkader zo nauw mogelijk aansluit bij dat voor de inkomstenbelasting. Het zou niet juist zijn om in de Successiewet 1956 bepaalde activiteiten van vennootschappen per definitie als ondernemingsactiviteiten aan te merken, terwijl de kwalificatie daarvan voor IB-ondernemingen van geval tot geval wordt gezien. Inzake de vraag wanneer de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 zal worden aangevuld met bijvoorbeeld de voorwaarden ten aanzien van wanneer sprake is van preferente aandelen die zijn ontstaan in het kader van een bedrijfsopvolging, is het streven deze uiterlijk kenbaar te maken bij de inwerkingtreding van het wetsvoorstel. De leden van de CDA-fractie vragen de regering nader invulling te geven aan het begrip preferente aandelen uit artikel 35c, vierde lid van de Successiewet 1956 en vragen of de regering van mening is dat zolang de aandelen volledig delen in de winstreserves en liquidatieopbrengsten, ze niet als preferente aandelen kwalificeren en elke vorm die hiervan afwijkt nu of later door de regering aangemerkt kan worden als preferente aandeel. Met de leden van deze fractie ben ik van mening dat zolang aandelen volledig delen in de winstreserves en liquidatieopbrengsten, ze niet als preferente aandelen kwalificeren en dat elke vorm die hiervan afwijkt, nu of later, kan worden aangemerkt als preferente aandeel.

Deze leden vragen verder naar de mogelijkheid om de bezitstermijn voorafgaande aan de bedrijfsopvolging te stellen op één jaar. De bedrijfsopvolgingsregeling beoogt alleen van toepassing te zijn op reële bedrijfsopvolgingen. Eén van de bepalingen om dat te bereiken is de eis van de voorafgaande bezitstermijn, welke bij schenking op vijf jaar is gesteld. De geopperde mogelijkheid houdt in dat de bezitstermijn in geval van schenking wordt teruggebracht naar één jaar hetgeen niet past binnen de afbakening van gevallen van reële bedrijfsopvolging die de regeling hanteert. De leden van de CDA-fractie vragen voorts in te gaan op de kritiek die is gegeven dat door afschaffing van de conserverende aanslag over de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde de rechtspositie van een belastingplichtige een verslechtering ondergaat. Deze kritiek is naar mijn mening niet terecht. Ook onder de huidige regeling is het de bedrijfsopvolger die een beroep op de regeling doet, zodat op hem de bewijslast rust dat aan alle voorwaarden is voldaan. Dit betekent onder meer dat hij aannemelijk moet maken dat is voldaan aan het voortzettingsvereiste. Er is dan ook geen sprake van een verslechtering in de bewijspositie van de verkrijger. De bewijslast is op deze wijze logisch verdeeld, aangezien de verkrijger het beste op de hoogte is van het al dan niet voortzetten van de verkregen onderneming.

De leden van de CDA-fractie vragen naar het nieuw toegevoegde onderdeel d van artikel 35c en of door de ontkoppeling van artikel 35b, onderdeel b van de Successiewet 1956 problemen kunnen ontstaan bij een participatie in de vennootschap door derden met andere dan preferente aandelen en naar een reactie op de kritiek van de NOB op artikel 35c. Indien de genoemde leden hebben bedoeld te vragen naar de verhouding tussen onderdeel b en onderdeel d van artikel 35c, vierde lid, kan ik de leden mededelen dat deze onderdelen tot doelstelling hebben om de gefaseerde bedrijfsopvolging beter te definiëren. Onderdeel b bepaalt daarvoor dat ten tijde van het ontstaan van de preferente aandelen de vennootschap een onderneming moet drijven, welke toevoeging door de NOB wordt onderschreven. In onderdeel d is bepaald dat ten tijde van de gefaseerde bedrijfsopdracht de beoogde opvolger als ondernemer betrokken wordt bij de vennootschap door op dat moment te eisen dat hij minimaal 5% van de gewone aandelen moet krijgen. Indien de gewone aandelen door anderen worden gehouden dan degene die de preferente aandelen verkrijgt, is de bedrijfsopvolgingsregeling inderdaad niet van toepassing. Dit is ook uitdrukkelijk de bedoeling, omdat de houders van de preferente aandelen dan geen bedrijfsopvolgers zijn. Nogmaals wil ik aangeven dat een houder van preferente aandelen gezien kan worden als een verstrekker van vreemd kapitaal. De NOB verwijst zelf ook naar de nieuwe verslaggevingsregels (International Financial Reporting Standards) waarin een bezit aan preferente aandelen als vreemd vermogen wordt aangemerkt. De NOB meent echter dat in het fiscale recht een preferente aandeelhouder op dezelfde wijze wordt behandeld als de houder van gewone aandelen. De Successiewet 1956 zou hierop geen uitzondering moeten maken, zo stelt de NOB. Ik deel deze mening niet, aangezien de bedrijfsopvolgingsregeling nu juist wel inbreuk moet maken op de «normale» fiscale regels als de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling daarom vraagt. Nu de bedrijfsopvolgingsregeling alleen een bedrijfsopvolging beoogt te faciliteren en niet ieder verkrijging van aan ondernemingen verstrekt kapitaal, past het in de doelstelling van de regeling om de verkrijging van preferente aandelen uit te sluiten. Een uitzondering is slechts gerechtvaardigd als de preferente aandelen in het kader van een bedrijfsopvolging zijn ontstaan en worden verkregen door de uiteindelijke bedrijfsopvolger. De NOB meent dat deze eis ervoor zorgt dat de faciliteit verloren gaat. Ter onderbouwing van deze stelling wordt als voorbeeld gegeven de situatie waarin een actieve BV aan de kinderen worden nagelaten, terwijl de gewone aandelen in de BV aan de commer-

cieel directeur (de enige geschikte bedrijfsopvolger) zijn uitgegeven. De kinderen kunnen dan geen gebruik maken van de bedrijfsopvolgingsregeling, omdat ze geen gewone aandelen hebben. Het is volgens de NOB nu eenmaal vaak zo dat de beoogde bedrijfsopvolger niet tevens de (enig) beoogde erfgenaam is. Door gewone aandelen aan de bedrijfsopvolger uit te geven en de preferente aandelen (in gelijke delen) aan de familie na te laten, wordt dit ondervangen. Deze gebruikelijke vorm van bedrijfsopvolging zou niet tot verlies van de faciliteit moeten leiden. Ik deel de mening van de NOB niet. De bedrijfsopvolgingsregeling is niet bedoeld om familievermogen dat geen ondernemingsvermogen is, onbelast binnen de familie te laten vererven, terwijl de onderneming door een derde of door één familielid wordt gedreven. In de gegeven voorbeelden is de bedrijfsopvolger ofwel geen erfbelasting verschuldigd ofwel heeft de bedrijfsopvolger recht op de faciliteit. Dat de faciliteit niet volledig wordt benut, is geen argument. Geen enkele andere verkrijger die vermogen verkrijgt uit een nalatenschap waartoe geen «normale» aandelen behoren in een actieve BV heeft recht op de faciliteiten. De houders van de preferente aandelen worden daarmee gelijk behandeld met de eerst genoemde verkrijgers. De gelijkens van de verkrijgers van alleen preferente aandelen met de verkrijgers van onderbedelingsvorderingen dringt zich op. Ook deze laatste verkrijgen de faciliteit niet, omdat zij geen bedrijfsopvolgers zijn.

De NOB vraagt om de (in artikel 35c, vierde lid, onderdelen a en b SW neergelegde) voorwaarde van een gefaseerde bedrijfsopvolging te schrappen, omdat de preferente aandelen ook op andere wijze kunnen ontstaan dan in dat artikel is voorgeschreven. De grondvorm wanneer daarvan sprake is, is opgenomen in de wettekst. Andere varianten zijn ook mogelijk, de praktijk is weerbarstig zo stelt ook de NOB. Dit is echter geen reden om de grondvorm uit de wet te halen, maar om ook andere varianten op te nemen in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956. De NOB is verder van mening dat achtergestelde leningen die tot de bezittingen van een holding behoren wel tot het ondernemingsvermogen behoren, mede vanwege de rechtsvormneutraliteit. De NOB geeft als voorbeeld dat een achtergestelde lening van een vennootschap onder firma aan een andere vennootschap onder firma wel kwalificeert. Kennelijk is in dit voorbeeld de vordering gekwalificeerd als ondernemingsvermogen op grond van de vermogensetiketteringsregels en behoort de vordering tot het ondernemingvermogen van de objectieve onderneming die in de vennootschap onder firma wordt gedreven. De regels voor de vermogensetikettering gelden, juist vanwege de beoogde rechtsvormneutraliteit, ook voor vennootschappen die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Indien na consolidatie met de werkmaatschappij de holding wordt geacht een onderneming te drijven en de vordering op grond van de vermogensetiketteringsregels tot het ondernemingsvermogen behoort, kwalificeert de vordering. Ik zie dan ook niet het onderscheid dat de NOB hier probeert aan te geven. Het enkel houden van een vordering door een BV op een andere BV, waarbij de eerstgenoemde BV geen verdere bezittingen heeft, leidt niet tot het drijven van een onderneming door die BV. Dit zou evenmin het geval zijn als de vordering zou worden gehouden door een natuurlijke persoon. De nagestreefde rechtsvormneutraliteit wordt dus ten volle bereikt. Om dezelfde reden bestaat er geen aanleiding om een forfaitaire toerekening van schulden aan beleggingsvermogen en ondernemingsvermogen toe te staan. Een dergelijke toerekening verhoudt zich niet met de eisen van de rechtsvormneutraliteit.

Ten slotte vraagt de NOB om in heroverweging te nemen overgangsrecht te creëren voor bestaande situaties met preferente aandelen. Het past niet in het karakter van de erf- en schenkbelasting om overgangsrecht te creëren voor toekomstige verkrijgingen. Als de vererving of de schenking nog niet heeft plaatsgevonden, is er geen bestaande rechtspositie die

door het wetsvoorstel wordt doorkruist. In de praktijk is het verder gebruikelijk dat op het moment dat preferente aandelen worden gecreëerd de beoogde bedrijfsopvolger gaat participeren via normale aandelen. De oude ondernemer treedt terug en houdt alleen nog preferente aandelen en de bedrijfsopvolger houdt een waarde in gewoon aandelenkapitaal. Aangezien bij het bepalen van het percentage van 5% geen rekening hoeft te worden gehouden met het preferente aandelenkapitaal zal in de regel aan de eisen zijn voldaan. Evenals voor de voorgestelde regeling gaat gelden, kan het ontstaan van de preferente aandelen ook op andere wijze hebben plaatsgevonden dan in de grondvorm is beschreven. Zoals aangegeven, zullen voor die andere mogelijkheden regels worden opgenomen in de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956, die uiteraard ook gaan gelden voor reeds bestaande situaties. Voor de echte bedrijfsopvolger is het invoeren van overgangsrecht dan ook niet nodig. Voor de verwachters van alleen preferente aandelen bestaat er niet alleen vanuit het karakter van de schenk- en erfbelasting geen reden om overgangsrecht te creëren, maar ook niet vanuit de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling.

De genoemde leden stellen verder een toelichting op prijs inzake de toepasselijkheid van de bedrijfsopvolgingsregeling voor aandeelhouders met minder dan 5% aandelen in situaties waarin familieleden via een houdstermaatschappij aandelen houden in een werkmaatschappij en deze houdstermaatschappij niet alle aandelen van de werkmaatschappij houdt. De bedrijfsopvolgingsregeling is alleen van toepassing indien wordt verkregen van een ondernemer. In geval van aandelen is dit aan de orde indien de schenker of erflater direct of indirect een belang van minimaal 5% van de aandelen heeft. De bedrijfsopvolgingsregeling is niet van toepassing indien iemand direct 4% van de aandelen in een werkmaatschappij heeft (behoudens de positie van een fictief aanmerkelijk belang). Hetzelfde geldt ingeval iemand 8% van de aandelen in een houdstermaatschappij heeft en de houdstermaatschappij 50% bezit in de werkmaatschappij. Indirect heeft hij dan immers slechts een 4% belang in de werkmaatschappij. Het aandelenbezit van overige familieleden doet daarbij niet terzake, ook niet als daardoor bij de schenker of erflater sprake is van een meegetrokken aanmerkelijk belang in de zin van artikel 4.10 Wet inkomstenbelasting 2001.

De leden van de CDA-fractie vragen ook nader in te gaan op het verschil tussen de verkrijging van een vordering die ter beschikking wordt gesteld aan de BV en de verkrijging van een onroerende zaak die ter beschikking gesteld wordt aan de BV. Uitgangspunt is dat ter beschikking gesteld vermogen geen ondernemingsvermogen is in de zin van de bedrijfsopvolgingsregeling. Voor vorderingen zie ik geen reden om hierop een uitzondering te maken. De vordering deelt, anders dan aandelen, niet in de meerwaarde van de vennootschap. Om het vermogen te laten kwalificeren kan de praktijk zich bovendien bedienen van de mogelijkheid om de vordering om te zetten in aandelen. Voor onroerende zaken die binnen de onderneming worden gebruikt, heb ik wel gemeend een uitzondering te moeten maken op het genoemde uitgangspunt. De reden hiervoor is dat de praktijk zich in die gevallen niet zo eenvoudig kan aanpassen door de onroerende zaak in te brengen in de BV tegen uitreiking van aandelen. Die inbreng van een pand leidt immers tot heffing van overdrachtsbelasting. De leden van de CDA-fractie vragen verder de regering nader in te gaan op de suggestie van de redactie van Vakstudie Nieuws ten aanzien van artikel 35d van de Successiewet 1956 om de eis dat aandelen niet van gedaante mogen veranderen te laten vervallen, en wat daarvan de voor- en nadelen zijn. De bedrijfsopvolgingsregeling is bedoeld voor reële bedrijfsopvolgingen. Hiervan is alleen sprake indien de verkrijger de onderneming voortzet en er geen wijziging komt in zijn rechtspositie ten aanzien van de verkregen onderneming. Indien de voorgestelde bepaling vervalt, zou een verkrijger van gewone aandelen deze gedurende de

voortzettingperiode kunnen omzetten in, zoals deze in het spraakgebruik worden genoemd, preferente aandelen. Daarmee is hij niet meer de ondernemer die de onderneming voortzet. Dit betekent dat de eis niet kan vervallen. Wellicht ten overvloede geef ik nog aan dat wijzigingen in de rechtspositie van de verkrijger geen aanleiding zijn om de faciliteiten te laten vervallen indien hij materieel gezien nog steeds degene is die de onderneming voortzet. Dit is bijvoorbeeld aan de orde bij een terugkeer uit de BV. Voor dergelijke wijzigingen in de rechtspositie van de verkrijger zijn de uitzonderingen bedoeld zoals opgenomen in artikel 7d Uitvoeringsregeling Successiewet 1956.

Ook het antwoord op de vraag van de leden van de CDA-fractie naar de achtergrond van de toevoeging in de eerste nota van wijziging aan artikel 35e van de Successiewet 1956, waarin wordt bepaald dat de verkrijger van preferente aandelen de gewone aandelen die hij bij de aanvang van de gefaseerde bedrijfsopvolging heeft verkregen ook niet mag vervreemden, kan worden gevonden in het doel van de bedrijfsopvolgingsregeling. Alleen reële bedrijfsopvolgingen worden gefaciliteerd, waaronder de gefaseerde bedrijfsopvolging. In het geval van de verkrijging van preferente aandelen betekent dit dat deze aandelen moeten zijn ontstaan bij de start van de gefaseerde bedrijfsopvolging, waarbij de beoogde opvolger 5% aanmerkelijkbelanghouder werd. Hiermee is de beoogde opvolger vanaf dat moment als ondernemer bij de vennootschap betrokken. Deze betrokkenheid moet gedurende de voortzettingperiode blijven bestaan. Dit betekent dus ook dat hij zijn gewone aandelenbezit niet mag vervreemden gedurende de voortzettingperiode. Doet hij dat wel, dan verliest hij zijn status van ondernemer en zal de faciliteit voor de verkregen preferente aandelen worden ingetrokken. Indien hij zijn gewone aandelen gedeeltelijk vervreemdt, zal de faciliteit naar evenredigheid worden ingetrokken. Indien hij bijvoorbeeld 20% gewone aandelen heeft en daarvan 5% vervreemdt, wordt ten aanzien van de verkregen preferente aandelen de faciliteit voor een kwart ingetrokken. Bij tweede nota van wijziging zal een voorstel worden gedaan, om dit uitgangspunt beter in de wet tot uitdrukking te brengen. Overigens kan tussen de aanvang van de gefaseerde bedrijfsopvolging en de uiteindelijke bedrijfsopvolging wel wijziging komen in de beoogde bedrijfsopvolger. De situatie kan zich immers voordoen dat de aanvankelijk beoogde bedrijfsopvolger toch niet de aangewezen persoon is om de onderneming over te nemen. Indien hij zijn aandelen overdraagt aan de nieuwe beoogde bedrijfsopvolger en deze verkrijgt uiteindelijk de preferente aandelen, kwalificeert deze verkrijging ook als gefaseerde bedrijfsopvolging voor de faciliteiten. Tevens vragen deze leden aan te geven hoe de faciliteiten uitwerken in de volgende situatie. Een aanmerkelijkbelanghouder X (met een aanmerkelijk belang in gewone aandelen) heeft bij schenking cumulatief preferente aandelen verkregen in dezelfde BV. X overlijdt en diens beide erfgenamen erven beiden de helft van zijn gewone aandelen en de helft van zijn cumulatief preferente aandelen. Indien de preferente aandelen zijn ontstaan in het kader van een bedrijfsopvolging, vormt deze verkrijging voor X een gefaciliteerde verkrijging. Als X overlijdt, is de bedrijfsopvolgingsregeling van toepassing op de verkregen gewone aandelen. Als zijn beide erfgenamen ook de preferente aandelen erven, en deze dus als het ware verbonden blijven aan de gewone aandelen die bij de gefaseerde bedrijfsopvolging zijn ontstaan, is de bedrijfsopvolgingsregeling ook op de verkrijging van deze preferente aandelen van toepassing. In de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 zal daartoe een bepaling worden opgenomen. Indien de preferente aandelen die X geschonken kreeg niet in het kader van een bedrijfsopvolging zijn ontstaan, kwalificeert de verkrijging van deze aandelen bij X niet voor de bedrijfsopvolgingsregeling en dus ook niet bij zijn erfgenamen.

*Artikel II, onderdeel A (artikel 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001)*

De leden van de CDA-fractie vragen de regering om met betrekking tot een voorbeeld precies aan te geven hoe de belastingheffing verloopt indien het vermogen van € 12 miljoen niet direct wordt uitgekeerd aan de ANBI en de ANBI noch de drie erfgenamen concrete rechten hebben ten aanzien van deze € 12 miljoen. Voor zover er geen concrete rechten zijn wordt de hoofdregel toegepast, aangezien het vermogen alsdan nog als discretionair is aan te merken. Dit vermogen wordt overeenkomstig artikel 2.14a, eerste lid, Wet inkomstenbelasting 2001 pro rata in de belastingheffing betrokken bij de erfgenamen. De praktijk zal de situatie eenvoudig op een manier kunnen vormgeven dat er twee entiteiten worden ingesteld, de één met en de ander zonder een algemeen belang.

De leden van de CDA-fractie vragen of het begrip «economische deelgerechtigdheid» nader worden toegelicht. Ook in de brief van Deloitte waaraan de leden van de PvdA-fractie refereren komt deze vraag terug. Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag is opgemerkt wordt economische deelgerechtigdheid in relatie gezien met samenwerkingsverbanden, zoals personevennootschappen. Richting APV's ontbreekt juist de economische deelgerechtigdheid. Het antwoord op de vraag wat economische deelgerechtigdheid is, is onder andere terug te vinden in een arrest van HR 24 januari 1947 (Rouma-Levelt), NJ 1947, 71. De Hoge Raad overwoog: «dat daarom – tenzij anders mocht zijn overeengekomen – de vennoot die, met de bijzondere bestemming de inbreng eigen, geld of goederen afstaat in de mede-eigendom der vennoten, het recht behoudt op de vermogenswaarde van het ingebrachte, zodat hij in geval van vereffening der maatschap, een vorderingsrecht heeft tot terugbetaling van het bedrag daarvan, voor zover dit niet door zijn aandeel in het verlies der maatschap mocht zijn opgeteerd.» Kortom, over een economische deelgerechtigdheid kan worden beschikt en deze kan bijvoorbeeld worden vervreemd of als zekerheid dienen. De leden van de CDA-fractie vragen zich daarnaast af hoe het begrip «mede» zoals opgenomen in het in de nota van wijziging voorgestelde artikel 2.14a, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 moet worden opgevat. Dit «mede» moet worden opgevat als nevenschikkend. Naast de in artikel 2.14a, eerste lid, Wet inkomstenbelasting 2001, genoemde personen die erfgenaam zijn, wordt op grond van het vierde lid de onterfde persoon die begunstigde van een APV is, als erfgenaam in de zin van het eerste lid geduid.

De leden van de CDA-fractie hebben een aantal vragen welke zien op de toepassing van artikel 2.14a, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001. Ten eerste vragen zij zich af hoe door de inspecteur aangetoond kan worden dat sprake is van «voorkomen van toerekening». Hier kan op voorhand geen antwoord op gegeven worden aangezien dit doorgaans zal afhangen van de feiten en omstandigheden van het geval. Zoals reeds opgemerkt in de nota van wijziging is met de gekozen terminologie beoogd een ruim toepassingsbereik te creëren om allerhande constructies binnen de familie onder het toepassingsbereik van artikel 2.14a Wet inkomstenbelasting 2001 te laten vallen. Daarnaast wil ik met deze bepaling aangeven dat het maatschappelijk niet gewenst is dat men om fiscale redenen (het «voorkomen van toerekening») personen onterft of voor een erfrechtelijke verdeling kiest die fiscaal gedreven is. Ik laat de invulling en uitwerking van deze bepaling daarom over aan de praktijk en wil het toepassingsbereik ervan niet op voorhand beperken.

Indien artikel 2.14a, zesde lid, Wet inkomstenbelasting 2001, laatste volzin is toegepast wordt de bedoelde persoon wederom volledig in de kring van erfgenamen opgenomen en vindt de toerekening plaats op basis van de hoofdregel.

De leden van de CDA-fractie vragen ten slotte in te gaan op het commentaar van de redactie van Vakstudie Nieuws bij dit onderdeel a, onder 2. De redactie van Vakstudienieuws veronderstelt ten onrechte dat alleen situaties waarbij een persoon volledig onterfd is onder de reikwijdte van het vierde en impliciet het zesde lid vallen. Dat is geenszins bedoeld. Ook gedeeltelijk onterfde personen kunnen onder de bedoelde bepalingen vallen. Verder merkt de redactie van Vakstudie Nieuws op dat volgens het eerste lid wordt toegerekend aan diegenen die verkrijgers zijn krachtens erfrecht. De onterfde begunstigden verkrijgen niets krachtens erfrecht, hun erfgenaamschap is immers een fiscale fictie. De toerekening zou dan nihil bedragen. Dat kan volgens de redactie – terecht – niet de bedoeling zijn. We moeten in een dergelijk geval namelijk toerekenen mede op basis van de omvang van de begunstiging. Probeert men via gehele of gedeeltelijke onterving aan de ene kant en (grotere) begunstiging aan de andere een situatie te creëren die materieel overeenkomt met een gebruikelijke erfrechtelijke verdeling, dan komt de onderhavige bepaling in beeld. Het gaat hier derhalve om uitzonderlijke situaties – het voorbeeld in Vakstudie Nieuws is daarvan een voorbeeld – waarvan ik op voorhand al aangeef dat men deze beter kan vermijden.

*Artikel II, onderdeel C (artikel 10a.7 Wet inkomstenbelasting 2001)*

Verder verzoeken de leden van de CDA-fractie het begrip historische verkrijgingsprijs nader te duiden. Dit betekent de in het aanmerkelijk belangregime gebruikelijk term verkrijgingsprijs. Het gaat – zoals vermeld in artikel 4.21 van de Wet inkomstenbelasting 2001 – om de tegenprestatie bij de verkrijging vermeerderd met de ten laste van de verkrijger gekomen kosten. Dat kan in bepaalde situaties impliceren dat de historische verkrijgingsprijs van de aandelen van de vennootschap bij uitgifte in aanmerking dient te worden genomen.

#### **Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van de PvdA**

##### *Tarieven en vrijstellingen*

De leden van de PvdA-fractie vragen naar de motivering voor het afschaffen van de verhoogde vrijstelling voor gehandicapte kinderen. Ook vragen zij naar het met deze vrijstelling gemoeide budgettaire belang. De leden van de SP-fractie stellen vergelijkbare vragen. Zoals vermeld in de nota naar aanleiding van het verslag is de wens om tot een aanmerkelijke vereenvoudiging van de tarief- en vrijstellingsstructuur te komen de belangrijkste reden voor het laten vervallen van de verhoogde vrijstellingsbedragen voor gehandicapte kinderen. De huidige regeling voor gehandicapte kinderen is uitermate complex. Deze complexiteit betreft allereerst de veelheid aan vrijstellingsbedragen. Voor gehandicapte kinderen tot 23 jaar geldt voor ieder jaar dat de verkrijger jonger is dan 23 jaar een vrijstellingsbedrag van € 4 556 met een minimum van € 13 658. Voor gehandicapte kinderen vanaf 23 jaar geldt een vrijstellingsbedrag van € 10 323. Anders dan voor niet gehandicapte kinderen vanaf 23 jaar betreft dit overigens een voetvrijstelling in plaats van een drempelvrijstelling. Het totaal aan vrijstellingsbedragen voor gehandicapte kinderen komt daarmee op 23. Daarnaast is de beoordeling of sprake is van invaliditeit gebonden aan lastig te controleren voorwaarden. Wat betreft de budgettaire aspecten kan worden opgemerkt dat als gevolg van de nieuwe algemene voetvrijstelling voor kinderen van € 19 000, alleen invalide kinderen in de leeftijd van 0 tot en met 18 jaar in het nieuwe stelsel een lager vrijstellingsbedrag hebben dan in het huidige stelsel. Dit betreft slechts een klein aantal gevallen. Als gevolg daarvan is het met het vervallen van de huidige vrijstellingsbedragen voor gehandicapte

kinderen gemoeide budgettaire belang beperkt, namelijk kleiner dan € 1 miljoen.

De vraag van de leden van de fractie van de PvdA of budgettaire overwegingen de voornaamste reden zijn om kinderen van samenwonende partners anders te behandelen dan kinderen van gehuwde partners kan bevestigend worden beantwoord. Het hiermee gemoeide budgettaire belang, dit eveneens in antwoord op een vraag van deze leden, bedraagt naar schatting € 5 miljoen.

### *Derde progressie*

De leden van de fractie van de PvdA vragen of de regering kan aangeven op welke manier erfenissen de scheve vermogensverdeling in Nederland bestendigen of zelfs vergroten en of de regering met data die beschikbaar zijn bij de Belastingdienst kan ontkrachten dat erfenissen bijdragen aan de scheve vermogensverdeling in Nederland, zowel in het verleden als in de toekomst. Zoals opgemerkt in de nota naar aanleiding van het verslag is een rechtstreekse koppeling van successie- en schenkingsrechtgegevens met inkomstenbelasting- en loonheffingsgegevens niet mogelijk en bevatten de inkomstenbelastinggegevens maar in beperkte mate informatie over het vermogen van belastingplichtigen. Met behulp van de bij de Belastingdienst beschikbare data en systemen is het dan ook niet mogelijk om een rechtstreeks verband te leggen tussen de omvang van een erfrechtelijke verkrijging en de vermogens- en inkomenspositie van de verkrijger. Om deze reden kan het kabinet de hiervoor vermelde vragen van de leden van de PvdA-fractie niet beantwoorden. Om dezelfde reden kan het kabinet ook niet voldoen aan het verzoek van de leden van de fractie van de PvdA om de omvang van erfenissen te rangschikken in zowel vermogens- als inkomensgroepen van tien decielen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of de regering de opbrengsten uit het successierecht kan rangschikken naar de omvang van de erfenissen, in schijven van € 100 000. De door de leden van de PvdA-fractie gevraagde verdeling is opgenomen in tabel 1. De bedragen hebben betrekking op het belastingjaar 2006.

**Tabel 1: successierecht uitgesplitst naar omvang nalatenschap (2006)**

Omvang nalatenschap	Aantal nalatenschappen	Successierecht x € mln
0 – 100 000	31 798	75
100 000 – 200 000	15 384	158
200 000 – 300 000	6 838	172
300 000 – 400 000	3 213	142
400 000 – 500 000	1 756	109
500 000 – 600 000	1 063	88
600 000 – 700 000	691	76
700 000 – 800 000	469	57
800 000 – 900 000	320	48
900 000 – 1 000 000	228	41
1 000 000 – 2 000 000	836	219
2 000 000 – 5 000 000	297	201
> 5 000 000	70	181
<b>Totaal</b>	<b>62 963</b>	<b>1 566</b>

De leden van de PvdA-fractie vragen of de regering in de tabellen 5 tot en met 12 uit de nota naar aanleiding het verslag het aantal belastingplichtigen kan vermelden dat in de desbetreffende schijf en tariefgroep belasting verschuldigd is. De tabellen 2 tot en met 5 hieronder bevatten voor de huidige en voorgestelde tariefstructuur het aantal verkrijgers uitgesplitst



naar tariefschijf, tariefgroep en successie- en schenkingsrecht respectievelijk erf- en schenkbelasting. Om de aantallen te kunnen laten optellen tot een totaal is ervoor gekozen per tariefschijf het aantal verkrijgers te vermelden voor wie de desbetreffende tariefschijf de hoogste tariefschijf is. Om het aantal verkrijgers te bepalen dat daadwerkelijk in een bepaalde tariefschijf belasting verschuldigd is dienen derhalve bij het voor de desbetreffende tariefschijf vermelde aantal de aantallen verkrijgers in de hoger gelegen tariefschijven te worden opgeteld.

**Tabel 2: Aantallen verkrijgers successierecht uitgesplitst naar hoogste tariefschijf**

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Tariefgroep 3	Totaal
1	39 550	1 750	8 930	24 940	75 170
2	18 300	910	2 390	4 030	25 630
3	17 350	550	1 900	2 740	22 540
4	8 500	250	1 050	1 550	11 350
5	3 410	110	480	770	4 770
6	1 320	30	200	340	1 890
7	390	10	40	70	510
<b>Totaal</b>	<b>88 820</b>	<b>3 610</b>	<b>14 990</b>	<b>34 440</b>	<b>141 860</b>

**Tabel 3: Aantallen verkrijgers schenkingsrecht uitgesplitst naar hoogste tariefschijf**

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Tariefgroep 3	Totaal
1	22 455	1 000	245	660	24 360
2	14 750	400	165	325	15 640
3	6 625	170	90	230	7 115
4	2 235	50	50	95	2 430
5	640	20	10	40	710
6	200	5	5	10	220
7	55	5	0	5	65
<b>Totaal</b>	<b>46 960</b>	<b>1 650</b>	<b>565</b>	<b>1 365</b>	<b>50 540</b>

**Tabel 4: Aantallen verkrijgers erfbelasting uitgesplitst naar hoogste tariefschijf**

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Totaal
1	59 710	2 010	47 070	108 790
2	7 810	210	3 260	11 280
<b>Totaal</b>	<b>67 520</b>	<b>2 220</b>	<b>50 330</b>	<b>120 070</b>

**Tabel 5: Aantallen verkrijgers schenkbelasting uitgesplitst naar hoogste tariefschijf**

Schijf	Tariefgroep 1	Tariefgroep 1A	Tariefgroep 2	Totaal
1	46 310	2 010	2 520	50 840
2	1 760	55	190	2 005
<b>Totaal</b>	<b>48 070</b>	<b>2 065</b>	<b>2 710</b>	<b>52 845</b>

#### *Onuitvoerbaarheid derde progressie*

De leden van de PvdA-fractie merken op dat zij het gebruikte argument tegen een derde progressie, te weten dat de verkrijger zelf opgave zal moeten doen van zijn box 2 en box 3 vermogen en dat de Belastingdienst

dit zal moeten controleren, niet overtuigend vinden. Zij vragen in dat verband of het niet zo is dat box 3 vermogen jaarlijks moet worden opgegeven en dat situaties waarin de verkrijger ondernemersvermogen of aanmerkelijkbelangaandelen heeft toch zeker niet de meerderheid van alle verkrijgers betreft.

Anders dan de leden van PvdA-fractie kennelijk veronderstellen bieden de inkomstenbelastinggegevens maar beperkt zicht op de omvang van box 3 vermogens, omdat vermogen onder de verschillende vrijstellingsgrenzen niet behoeft te worden aangegeven. Dit betreft ruwweg 80% van de Nederlandse huishoudens, zodat bepaaldelijk niet gesproken kan worden van een kleine groep. Daarnaast bevatten de inkomstenbelastinggegevens, zoals ook al opgemerkt in de nota naar aanleiding van het verslag, geen informatie over de waarde van box 2 vermogen, omdat dit gegeven voor de inkomstenbelastingheffing in beginsel niet relevant is en daarom meestal niet aanwezig is. Bij afwezigheid van deze gegevens kunnen deze vanzelfsprekend ook niet worden getoetst. Bij een buitenlandse verkrijger die niet binnenlands belastingplichtig is, is het overigens geenszins bekend wat het box 3 en/of box 2-vermogen is. Voor het realiseren van een gelijke behandeling is het wel noodzakelijk deze situaties in de heffing te betrekken, hetgeen uitvoeringstechnisch moeilijk voorstelbaar is.

Om de relevante vermogensbestanddelen inzichtelijk te krijgen, zou een apart gegevensvraagtraject moeten worden opgezet in de Successiewet 1956 waarin de belastingplichtige op ieder moment dat een schenking of een erfrechtelijke verkrijging wordt verkregen een waardebeoordeling van zijn ab-pakket moet verstrekken en/of zijn box 3 vermogen moet specificeren. Deze waardebeoordeling staat los van het aangiftebiljet voor de inkomstenbelasting omdat de waarde op het verkrijgingsmoment geldt in plaats van op de peildatum in de inkomstenbelasting. Ook dit is een extra lastenverzwaring. Alternatief voor dit gegevensvraagtraject zou zijn dat jaarlijks het box 2 en box 3-vermogen moet worden aangegeven in de aangifte inkomstenbelasting. Het uitvragen van de noodzakelijke vermogensbestanddelen zou in beide alternatieven aanzienlijke kosten met zich meebrengen voor de belastingplichtige. Daarnaast zal deze aanpassing gepaard gaan met kostbare systeemaanpassingen en zal de complexiteit van het administratieve proces toenemen. Tevens zal een koppeling tussen twee verschillende belastingmiddelen moeten worden gelegd. Het is onduidelijk in welke mate en binnen welk tijdspad deze benodigde complexe automatiseringssystemen operationeel zouden kunnen zijn, nog afgezien van het feit dat de noodzakelijke complexiteitsreductie voor de Belastingdienst wordt belemmerd. Dit alles staat haaks op de wens van het kabinet om te komen tot verdere vereenvoudiging en verlaging van de administratieve lastendruk voor zowel de Belastingdienst als de burger. Om te komen tot uitvoerbaarheid van genoemd idee zal er een onevenredig groot beslag moeten worden gelegd op de Belastingdienst, zowel in tijd, in de vorm van hoge personeelslasten, als in te maken kosten voor de ondersteunende systemen. Uit het voorgaande mag duidelijk zijn, dat de uitvoering van een derde progressie door de Belastingdienst niet mogelijk is.

De leden van de fractie van de PvdA geven aan graag een expliciete bevestiging te ontvangen dat de regering de benadering deelt dat het effectieve tarief van de successiebelasting 15% is. Zo dit niet het geval is, vragen zij welk percentage naar het oordeel van de regering het effectieve tarief het beste weergeeft en op basis van welke uitgangspunten en veronderstellingen hij dit benaderd heeft. Anders dan voor statutair tarief bestaat voor effectief tarief geen eenduidige definitie. Het statutaire tarief, of ook wel de statutaire druk, is per definitie gelijk aan het quotiënt van de op grond van de belastingwet geheven belasting en het uit de

belastingwet voortvloeiende belastbare bedrag (dat wil zeggen de belastbare grondslag waarop het tarief uiteindelijk wordt toegepast). Ingeval van één tarief, zoals bijvoorbeeld bij de overdrachtsbelasting van 6%, is de statutaire druk per definitie gelijk aan dit ene statutaire tarief. Ingeval van meer tariefschijven, zoals in casu bij de schenk- en erfbelasting, zou gesproken kunnen worden van gemiddelde statutaire druk, welke afhankelijk is van de verdeling van het belastbare bedrag over de verschillende tariefschijven. Voor de berekening van het effectieve tarief of effectieve druk is de teller doorgaans eveneens de op grond van de wet verschuldigde belasting, maar wordt voor de noemer niet uitgegaan van het belastbare bedrag, maar van een ruimer gedefinieerde grondslag. Hoe ruim de grondslag gedefinieerd wordt zal veelal afhangen van het beoogde doel. Bij de grafieken met effectieve belastingdrukken in bijlage 1 van de nota naar aanleiding van het verslag wordt bijvoorbeeld de bruto verkrijging of schenking vóór aftrek van vrijstellingen tot uitgangspunt genomen, teneinde het gezamenlijke effect van tarief en vrijstellingen inzichtelijk te maken. Bij de in de nota naar aanleiding van het verslag berekende effectieve druk van 15% op grond van CBS-statistieken inzake nalatenschappen 2005, bestaat de ruimere definiëring van de grondslag uit het feit dat niet alleen de nalatenschappen waarvoor aangifte is gedaan, maar eveneens – op grond van door het CBS uitgevoerde bijschattingen – de nalatenschappen die buiten het successieaangifteproces zijn gebleven in aanmerking zijn genomen. Ook nog ruimere definities van de grondslag zijn mogelijk door bijvoorbeeld ook vermogensrechten of -bestanddelen die niet in de aangifte erfbelasting terecht komen omdat zij van erfbelasting zijn vrijgesteld, zoals de waarde van aanspraken ingevolge een pensioenregeling, in beschouwing worden genomen. Hiervoor is echter geen statistische informatie beschikbaar. Afhankelijk van het beoogde doel zijn derhalve meer definities van het begrip effectieve belastingdruk mogelijk. Deze kunnen ook probleemloos naast elkaar bestaan, zolang maar expliciet gemaakt wordt wat precies onder de teller en noemer wordt verstaan en op basis van welke gegevens de omvang daarvan wordt ingeschat.

#### *Partnerbegrip*

De leden van de PvdA-fractie vragen een bevestiging of het Burgerlijk Wetboek een bepaling kent op grond waarvan het verzorgende thuiswonende kind een vergoeding kan krijgen ten laste van de nalatenschap. In artikel 36 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek is een bepaling opgenomen dat kinderen aanspraak hebben op een som ineens als zij gewerkt hebben in huishouding of bedrijf zonder passende beloning. Deze verkrijging is dan wel belast met erfbelasting, maar tegen het – lage – kindstarief.

#### *Bedrijfsopvolgingsregeling*

Indien ondernemingsvermogen vererft, drukt de erfbelasting op de verkrijger van dat vermogen. Het moment waarop de vererving plaatsvindt, hebben partijen niet in de hand en dus is het maar de vraag of de bedrijfsopvolging op het juiste moment plaatsvindt en of er middelen zijn om de erfbelasting te betalen. Indien de middelen om de erfbelasting te kunnen betalen aan de onderneming onttrokken moeten worden, kan de onderneming in gevaar komen, hetgeen slecht is voor de werkgelegenheid en de economische bedrijvigheid. Dit rechtvaardigt een faciliteit voor de verkrijgers van ondernemingen krachtens erfrecht. De schenking van ondernemingsvermogen kan wel worden gepland. Toch is daarvoor ook een faciliteit nodig, omdat anders de faciliteit tot gevolg zou hebben dat zou worden gewacht met de overdracht totdat de ondernemer overlijdt en dat zou een economisch gezien ongewenst neveneffect kunnen zijn van de

regeling. Uit het beroep dat reeds op de huidige regeling wordt gedaan, blijkt dat de faciliteiten voorzien in een behoefte. Ook blijkt uit het onderzoek van Burgerhart/Hoogeveen/Egger onder fiscalisten, dat 84,5% van mening is dat de 75%-vrijstelling noodzakelijk is. Ook dit rechtvaardigt het bestaan van de faciliteit. Zowel van individuele ondernemers als van de bekende koepelorganisaties maar ook vanuit de wetenschap heb ik signalen ontvangen, de leden van de PvdA-fractie vragen hiernaar, dat bijvoorbeeld het belasten van de zakelijke goodwill tot problemen kan leiden. Daarin heb ik de aanleiding gevonden om voor te stellen het percentage van 75 op 90 te stellen. Voor de goede orde wijs ik er op dat de bedrijfsopvolgingsregeling niet beperkt is tot leden van een kring van verwanten van de erflater of schenker. Ook indien een erflater de onderneming nalaat of schenkt aan bijvoorbeeld een werknemer, die de bedrijfsvoering naar zijn inzicht geheel in de vingers heeft, kan die verkrijger een beroep doen op de faciliteiten.

#### *Afgezonderd particulier vermogen*

De leden van de PvdA-fractie vragen welke moeilijkheden de regering verwacht met het aanpakken van APV's. Vooropgesteld wordt dat de huidige wetgeving te weinig aanknopingspunten biedt voor het effectief aanpakken van APV's. De problemen bevinden zich met name op twee terreinen, te weten het terrein van de detectie van APV's en het terrein van de fiscaal-technische aanpak. Wat betreft de detectie wordt geconstateerd dat veel betrokkenen bij APV's de vraag in het aangiftebiljet niet kruisen, omdat ze menen dat ze als inbrenger of begunstigde niet meer hebben dan een blote verwachting richting het APV. De inspecteur komt zo niet toe aan een fiscaal-technische beoordeling want het APV komt niet bij hem in beeld. Mocht een APV wel in beeld zijn dan komt uit rechterlijke uitspraken naar voren dat het door de Belastingdienst gevoerde transparantiebeleid niet het richtsnoer vormt, te meer omdat de inspecteur niet beschikt over de vereiste feiten en omstandigheden voor de stelling dat sprake is van een transparante rechtsfiguur. Met de voorgestelde wettelijke regeling zijn vorenstaande problemen naar verwachting verleden tijd. De inspecteur heeft een wettelijk kader om APV's aan te pakken. De detectie van APV's blijft ook onder het nieuwe wettelijke regime een belangrijk punt van aandacht, al kan er naar mijn oordeel geen misverstand meer over zijn dat de inbrenger, en na zijn overlijden diens erfgenamen, in het aangiftebiljet de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van het APV moeten aangeven. Wordt niet op zodanige wijze aangifte gedaan, dan wordt een onjuiste aangifte ingediend, met alle gevolgen van dien.

Op de vraag wat de budgettaire risico's zijn antwoordt het kabinet dat het, behoudens de onzekerheidsmarge die inherent is aan de raming, geen budgettaire risico's ziet. De leden van de fractie van de PvdA vragen zich af waarom in het buitenland niet is gekozen voor de voorgestelde aanpak. Het kabinet kan zich voorstellen dat inmiddels in veel landen bekeken wordt welke (wettelijke) maatregelen kunnen worden genomen richting hybride buitenlandse rechtsfiguren en de daarbij betrokken belastingplichtigen. Een uitgebreide en jarenlange inventarisatie in de Belastingdienst vormde een belangrijke aanzet voor Nederland om wettelijke maatregelen voor te stellen, zeker toen duidelijk werd dat de Belastingdienst vanaf 2002 geconfronteerd werd met meer dan € 9 miljard vermogen in APV's. Het lijkt voor de hand te liggen dat verschillende andere landen gaan volgen en ook gaan komen met maatregelen voor het aanpakken van APV's. Discussies binnen de OESO en discussies over de aanpassing van de Spaarrenterichtlijn wijzen ook in deze richting. Ieder land dat gaat repareren, zal komen met reparaties die passen binnen haar eigen wettelijke stelsel. Het is goed denkbaar dat een transparante behandeling van APV's ook in die landen zal worden overwogen.

De leden van fractie van de PvdA verbazen zich erover dat geen rekening is gehouden met wegleffecten, aangezien het naar hun oordeel in de lijn der verwachting ligt dat mensen die gebruik maken van constructies om de huidige belasting te ontwijken, dat ook zullen blijven proberen indien de constructie waarvan zij zich thans bedienen onmogelijk wordt gemaakt. Zij vragen aan welke aanvullende maatregelen de regering denkt, indien toch sprake is van weglek. Zoals opgemerkt in de nota naar aanleiding van het verslag valt het door de leden van de PvdA-fractie genoemde verschijnsel uiteraard niet uit te sluiten. Mocht niettemin blijken dat de voorgestelde maatregelen onbedoelde ontwijkmogelijkheden bieden, dan zullen deze met aanvullende maatregelen worden gedicht. Op voorhand valt niet aan te geven om welke maatregelen het daarbij in concreto zal gaan. Het kabinet heeft geen reden om aan te nemen dat de voorgestelde maatregelen voor APV's niet effectief zijn. Aanvullende maatregelen acht ik – voorshands – niet nodig omdat mij geen weglekroutes bekend zijn. Sterker nog: actuele signalen uit de Belastingdienst wijzen op het omgekeerde: dat de voorgestelde wijziging effectief zal zijn en dat er reeds sprake is van (voor)overleg door adviseurs met de Belastingdienst om trustvermogen in te doen keren.

De leden van de PvdA-fractie vragen uitgebreid in te gaan op de vragen van de NOB over APV's (brief van 4 september 2009, blz. 12 – 14). Veel van de vragen van de NOB zijn reeds beantwoord bij de vragen van de leden van de fractie van het CDA. Over de daar nog niet beantwoorde vragen, merk ik het volgende op. De NOB kan zich vinden in de maatregelen van het nieuwe vierde lid van artikel 2.14a, waarin, teneinde discussie te voorkomen in situaties waarin de persoon van de erfgenaam en de begunstigde niet in elkaar verenigd zijn, wordt voorgesteld het begrip erfgenaam uit te breiden. Als erfgenaam wordt voorgesteld mede aan te merken een persoon die is overleden en die rechtens dan wel in feite, direct of indirect, begunstigde is van het APV of wiens partner of bloed- of aanverwant in de rechte lijn in feite, direct of indirect, begunstigde is van het APV. De NOB spreekt haar twijfel uit over de praktische uitvoerbaarheid van een en ander. Ook Deloitte vraagt in haar brief om nadere uitleg. Ik ben verheugd met de steun van de NOB voor deze reparatiemaatregel: het was onder andere de NOB die wees op mogelijk misbruik van de regeling door onterving van erfgenamen. Ook deel ik hun visie dat een regeling praktisch uitvoerbaar moet zijn. De voorgestelde bepaling ziet op bijzondere situaties, waarvan ik verwacht dat ze juist door deze maatregel niet veel zullen voorkomen. Zonder deze maatregel zou misbruik op de loer liggen. Het zal in de praktijk inderdaad niet op voorhand zonder meer duidelijk zijn of iemand onder deze bepaling valt; het zal van de feiten en omstandigheden afhangen of een overleden persoon in wezen als begunstigde gerechtigd is richting het APV. Volgens mij ligt het niet voor de hand dat een persoon die is overleden toch behoort of kan behoren tot de kring van begunstigten. Een overleden persoon zal eerder ook een «excluded person» zijn in het APV. In een dergelijke situatie kan deze persoon slagen in het tegenbewijs en wordt niet aan hem toegerekend. De wettelijke maatregelen gaan inderdaad bewust voorbij aan het discretionaire karakter van specifieke entiteiten. Op de vraag van de NOB of de aansluiting bij het (wettelijk) erfgenamschap in zijn algemeenheid wenselijk is, zulks mede gelet op de positie die bijvoorbeeld stiefkinderen en samenwoners in dit geheel kunnen innemen, antwoord ik dat in deze voor helderheid en uitvoerbaarheid is gekozen. Alleen de overleden erfgenamen komen bij het vierde lid in beeld. Tot slot prijst de NOB de invoering van overgangsrecht voor situaties waarin sprake is van inbreng in een APV vóór 1 januari 2010 waarover reeds schenkings- of successierecht is betaald. Dit recht wordt op verzoek teruggeven. Het valt de NOB op dat in dit kader niet wordt gesproken over enige rentevergoeding en vraagt zich af of dat de bedoeling is. Het kabinet

ziet geen reden voor vergoeding van rente. De aanslag schenkings- of successierecht was in het verleden juist. Door nieuwe wetgeving ontstaat een nieuwe situatie en wordt een onevenwichtigheid weggenomen. Maar dat is nog geen reden om rente te vergoeden over de vermindering van een voorheen juiste aanslag. Bij verminderingen ingevolge het bestaande artikel 53 van de Successiewet 1956 (beroep op de legitieme portie, vervulling van een voorwaarde, uitoefening van een op de wet berustend terugvorderingsrecht, toepassing van artikel 33 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek of uitoefening van een wilsrecht) wordt ook geen rente vergoed. Voorts gelden de bepalingen van hoofdstuk VA (Heffingsrente en revisierente) van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet voor de Successiewet.

De leden van de PvdA-fractie vragen in te gaan op de brief van Deloitte van 7 september 2009. Deloitte gaat uitgebreid in op APV's en vraagt om een aantal verduidelijkingen, welke ik graag geef. Overigens is een aantal vragen al op andere plaatsen in deze nota beantwoord.

Allereerst wordt gevraagd op welke meningen in de vakliteratuur wordt gedoeld waar wordt gesproken van «grote eensgezindheid dat de regering er goed aan doet voor te stellen dat het vermogen van APV's wordt toegerekend aan personen». Sinds de trustarresten van 1998 is in de vakliteratuur veel aandacht besteed aan trust en soortgelijke (buitenlandse) doelvermogens. In zijn conclusie bij de trustarresten gaf advocaat-generaal Moltmaker al aan dat ingrijpen van de wetgever nodig zou zijn. Daarna is in de literatuur meerdere keren aangegeven dat ingrijpen door de wetgever nodig is om bestaande lekken te repareren. Onder andere Sonneveldt (WFR 1999/14), K.R. de Vries (WFR 2001/6457, blz. 1631–1641), J.P. Boer en R.J. de Vries (WFR 2005/949), S. Olde Bijvank en S. Stevens (FTV december 2007), en Auerbach (WFR 2009/122) hebben hierover geschreven. Elke schrijver komt met eigen ideeën en er worden recent zelfs alternatieve wettelijke bepalingen geschetst waarbij telkens wordt toegerekend aan (natuurlijke) personen.

De term «zwevend vermogen» kan eenvoudig worden toegelicht, ook in het licht van de zogeheten «novemberarresten». Onder zwevend vermogen versta ik sinds het eerste trustbesluit uit 1993 vermogen dat nergens in de belastingheffing wordt betrokken. De termen «zwevend» en «onbelast» zijn telkens in één adem genoemd.

De vraag waarom niet is gekozen voor een systematiek waarbij de trust zelve in beginsel als entiteit wordt gezien, stuit af op complexe wetgeving: Deloitte geeft zelf ook aan dat er dan wettelijke ficties nodig zijn. Bovendien leidt het in de heffing betrekking van een APV naar mijn mening niet tot een effectieve heffing over vermogen in een APV. Het belasten van een APV die gevestigd is in een belastingparadijs en op verzoek van de inbrenger vermogen oppot, is een uiterst lastige kwestie en geeft mij niet het idee – zeker als de invordering in de beschouwing wordt betrokken – dat dan een sluitend wettelijk stelsel tot stand kan worden gebracht met een effectieve heffing over vermogen dat is ondergebracht in een APV. Mij is overigens niet bekend dat in de meeste common en civil law landen een zelfstandige heffing op het niveau van het APV bevredigend werkt, integendeel zelfs.

Het toerekening van het vermogen aan de inbrenger is – zo merkt Deloitte op – in internationaal verband niet ongebruikelijk maar daarvoor is wel een beslissende invloed (van de inbrenger) nodig. Deze beslissende invloed wordt vanuit het Nederlandse rechtsbestel inderdaad verondersteld en daarmee loopt Nederland voorop in de aanpak van exotische (buitenlandse) rechtsfiguren.

De leden van de fracties van de PvdA en de SP vragen om een nadere toelichting op de raming van de opbrengst van de maatregel om APV's in de heffing te betrekken. De leden van de fractie van de SP vragen daarbij naar de aannames die ten grondslag liggen aan de inschatting van de in de nota naar aanleiding van het verslag vermelde € 30 miljard, de verde-

ling daarvan in € 20,5 miljard aan ab-pakketten en € 9,5 miljard aan box-3-vermogen en de daaruit voortvloeiende budgettaire opbrengst van € 37 miljoen aan ab-heffing en € 113 miljoen aan box-3-heffing. Hierop kan ik het volgende antwoorden. Zoals vermeld in de nota naar aanleiding van het verslag bedraagt het feitelijk nu reeds door de Belastingdienst geïnventariseerde vermogen in APV's ruim € 9 miljard. Het betreft hier slechts een beperkt gedeelte van de APV's. Op basis van de samenstelling van dit geïnventariseerde vermogen, waarbij onder meer in beschouwing is genomen de verdeling van de omvang van de verschillende APV's, het aantal personen dat gemiddeld bij een APV is betrokken en de aard van de in APV's ondergebrachte vermogensbestanddelen, is vervolgens geraamd dat de totale omvang van het in APV's ondergebrachte vermogen € 30 miljard bedraagt, waarvan een kleine 70% ab-pakketten en ruim 30% overige vermogensbestanddelen. Voor de inschatting van de daarmee gemoeide opbrengst inkomstenbelasting, zoals gevraagd door de leden van de fractie van de SP, is wat betreft het box-3-vermogen uitgegaan van 1,2% van de geraamde grondslag van € 9,5 miljard, ofwel € 113 miljoen. Voor de inschatting van de box-2-opbrengst is verondersteld dat met de in APV's ondergebrachte ab-pakketten jaarlijks gemiddeld € 150 miljoen voordelen uit aanmerkelijk belang worden gerealiseerd. De daarmee corresponderende belastingopbrengst bedraagt € 37 miljoen.

Op de vraag van de leden van de SP-fractie of het geraamde bedrag van € 150 miljoen inkomstenbelasting en € 60 miljoen schenk- en erfbelasting in de komende decennia hetzelfde blijft, kan worden geantwoord dat de geraamde opbrengsten structurele bedragen betreffen. Daarbij kan worden bedacht dat in de toekomst weliswaar naar verwachting – nu dit fiscaal bezien geen extra voordelen meer biedt – minder vermogen in APV's zal worden ondergebracht, maar dat dit vermogen voortaan rechtstreeks in de belastingheffing zal worden betrokken.

De vraag op welk moment de inbrenger een verplichting in aanmerking kan nemen in verband met aanspraken van een begunstigde, is het moment waarop de begunstigde een concrete juridisch afdwingbaar recht verkrijgt. Het ontstaan van een meer dan blote verwachting acht ik onvoldoende en praktisch niet uitvoerbaar.

Periodieke uitkeringen uit een APV kunnen bij de begunstigde worden belast in box 1. Gevraagd wordt of dit standpunt kan worden verduidelijkt in het licht van de rechtspraak (in het bijzonder BNB 2007/18 en 19 en BNB 2008/122). Artikel 3 101, eerste lid, onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 2001 biedt de mogelijkheid om periodieke uitkeringen die in rechte vorderbaar zijn en niet de tegenwaarde voor een prestatie vormen te belasten in box 1. Gedacht kan worden aan uitkeringen die betaald worden uit eigen rendementen (bijvoorbeeld op effecten of op immateriële activa zoals octrooien of patenten) van een trust. In de arresten was daarentegen wel sprake van een tegenprestatie en kwam dit artikel niet in beeld. Ingevolge artikel 3 101, eerste lid, onderdeel d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 vallen niet in rechte vorderbare periodieke uitkeringen die worden ontvangen van een rechtspersoon (bijvoorbeeld een Antilliaanse stichting particulier fonds of een Liechtensteinse Stiftung) ook in box 1.

De leden van de PvdA-fractie vragen of er bij het voor de fiscaliteit negeren van APV's, zoals door de regering wordt voorgesteld, sprake kan zijn van strijdigheid met Europeesrechtelijke verplichtingen die op Nederland als ontvangststaat van vreemdrechtelijke rechtsvormen rusten. Tevens vragen zij of de voorgestelde toerekeningsfictie voor vermogen en inkomsten van een APV (aan de inbrenger of erfgenaam) mogelijk te beschouwen is als een eenzijdige wijziging van heffingsbevoegdheden onder de door Nederland gesloten belastingverdragen. Voor de beantwoording van deze vragen kan ik de leden van de PvdA-fractie verwijzen naar de beantwoording van dezelfde vragen van de leden van de CDA-fractie.

De leden van de PvdA-fractie vragen het kabinet in te gaan op de opmerkingen van de NOB en Deloitte over verdragsbescherming. In dat kader vragen zij of de Staatssecretaris kan toezeggen dat Nederland bij de eigen toerekening van vermogen/inkomen aan de inbrenger/erfgenaar een voorkoming verleent van ingehouden bronheffingen zonder de reeds bekende technische bezwaarpunten op te werpen (zie daarvoor het NOB-commentaar). Voor het antwoord op de beide vragen kan ik de leden van de PvdA-fractie verwijzen naar de beantwoording op de vragen die de leden van de CDA-fractie op dit punt ook hebben gesteld. In aanvulling daarop merk ik volledigheidshalve nog op dat blijkens die beantwoording Nederland de mogelijkheid van verdragsbescherming biedt aan inwoners van Nederland, aan wie als inbrenger of erfgenaar vermogen en inkomsten worden toegerekend, via verrekening van buitenlandse bronbelasting, dus via voorkoming van ingehouden bronheffingen, zonder dat de bezwaren waar het NOB-commentaar op doelt, daarbij een rol spelen. Naar aanleiding van de opmerking van het kabinet dat het zal bezien of en in hoeverre het noodzakelijk is om het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en het Nederlandse verdragsbeleid aan te passen, vragen de leden van de PvdA-fractie wanneer een antwoord op dit punt mag worden verwacht. Voor een antwoord op deze vraag mag ik de leden van de PvdA-fractie verwijzen naar mijn antwoord op eenzelfde vraag van de leden van de CDA-fractie.

Gevraagd wordt of ik bereid ben de hardheidsclausule toe te passen ten aanzien van die praktijkgevallen waarin sprake is van een fiscaalrechtelijke afwijking van de civielrechtelijke realiteit die leidt tot onredelijke gevallen. Ingevolge artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ben ik bevoegd voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen. Het uiteenlopen van fiscaliteit en civielrechtelijke duiding acht ik geen onvoorziene onbillijkheid. De voorgestelde wettelijke maatregelen zien op het zogenoemde discretionaire deel van afgezonderde particuliere vermogens, dat wil zeggen het deel waarvoor de civielrechtelijke duiding veelal onduidelijk is. Bij bepaalde hybride rechtsfiguren, bijvoorbeeld de zuivere irrevocable discretionary trust, is het vermogen niet meer van de inbrenger maar het is ook nog niet van de begunstigde. Het fiscale recht kan niet langer uit de voeten met een naar Nederlandse begrippen onduidelijke civielrechtelijke duiding. De Hoge Raad wijst in de zogenoemde trustarresten ook op deze discrepantie. Daarom is voor het discretionaire gedeelte van onduidelijke (buitenlandse) rechtsfiguren gekozen voor een robuust stelsel waarin de economische werkelijkheid prevaleert boven de juridische vormgeving. Alleen aan niet voorziene onbillijkheden kan ik tegemoet komen.

Gevraagd wordt hoe het woord «mede» is bedoeld in artikel 2.14a, vierde lid (nieuw), van de Wet Inkomstenbelasting 2001. Daarop kan worden geantwoord dat het in eerste aanleg gaat om de erfgenaar die wordt bedoeld in het eerste lid. Het vierde lid betreft een uitzonderlijke situatie. Het is dan mogelijk dat de «fictieve» erfgenaar in de plaats van of naast de «echte erfgenaar» in de heffing betrokken. Bedacht dient wel te worden dat in totaal maximaal 100% van het vermogen van het APV in de heffing kan worden betrokken; dubbele heffing over hetzelfde vermogensbestanddelen is vanzelfsprekend niet aan de orde. Hetzelfde geldt voor de gevallen als bedoeld in artikel 2.14a, zesde lid (nieuw), van de Wet Inkomstenbelasting 2001.

Gevraagd wordt met welke omstandigheden de inspecteur het verzwaarde bewijs kan leveren voor de in het zesde lid (nieuw) bedoelde gevallen. In dit soort vaak complexe feitelijke situaties is vooraf niet te bepalen welk middel van tegenbewijs wel en welk niet kwalificeert. Net als bij iedere vorm van tegenbewijs gelden vrije bewijsmiddelen, d.w.z. aktes, overeenkomsten, rechterlijke uitspraken, verklaringen van andere erfge-



namen et cetera. Ik wil dit dynamische proces overlaten aan de praktijk en reken daarbij op een redelijke opstelling van de inspecteur. Indien het zesde lid (nieuw) toepassing vindt, geldt ook dan afhankelijk van de specifieke feiten een pro rata toerekening, waarbij nimmer meer dan 100% van het vermogen van het APV wordt belast. Gevraagd wordt de effectieve heffingstoets (artikel 2.14a, zesde lid (oud), van de Wet Inkomstenbelasting 2001) nader uit te leggen. De systematiek van de wettelijke regeling kent als hoofdlijn dat het discretionaire deel van een APV aan een reële heffing dient te zijn onderworpen. In beginsel wordt toegerekend aan de inbrenger en na zijn overlijden aan diens erfgenamen. Dit leidt tot een reële heffing in Nederland in het geval de betreffende natuurlijke persoon hier belastingplichtige is. Een naar Nederlandse begrippen reële heffing naar de winst van minimaal 10% op het niveau van het APV zelf, zet de vorenstaande toerekening aan natuurlijke personen opzij. Dit is de vergelijking die dient te worden gemaakt. De inperking van de belastingplicht ingevolge artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 blijft hierbij uiteraard buiten beschouwing. Op de vraag hoe de belastingheffing verloopt in het geval de vermogensbestanddelen van het APV tegen een effectieve heffing van 11% worden belast, kan derhalve worden geantwoord dat toerekening ingevolge de Wet inkomstenbelasting 2001 achterwege blijft. Alleen bij schenkingen door het APV of ingeval van overlijden van de inbrenger of een erfgenaam komt heffing van schenk- of erfbelasting in beeld.

#### *ANBI – integriteitstoets*

Voor het antwoord op de vraag van de leden van de PvdA-fractie waarom is gekozen om alleen de veroordelingen in de voorafgaande vier jaar mee te laten tellen, moge ik verwijzen naar het antwoord op de identieke vraag van de leden van de CDA-fractie. De leden van de fractie van de PvdA vroegen zich tevens af waarom de integriteitstoets niet ziet op alle soorten van economische en financiële delicten. Hierop is het antwoord dat de integriteitstoets ingevoerd wordt naar aanleiding van de vragen die de Tweede Kamer heeft gesteld over de ANBI-status van ANBI's waarvan de integriteit in twijfel werd gebracht. De Tweede Kamer gaf aan het onwenselijk te vinden dat ANBI's die zouden aanzetten tot haat of tot geweld of geweld zouden gebruiken financiële steun van overheid zouden krijgen. Bij die wensen van de Tweede Kamer sluit de integriteitstoets aan. Economische en financiële delicten vallen daar buiten.

#### *SBBI*

De vragen van de leden van de PvdA-fractie met betrekking tot de bezwaren tegen het aanleggen van een SBBI-register zijn bij de beantwoording van de vragen van de CDA-fractie uitgebreid aan bod gekomen. Voor de antwoorden wordt derhalve naar de beantwoording van die vragen verwezen.

#### *Overig*

De leden van de PvdA-fractie en van de VVD-fractie vragen om een nadere toelichting op het achterwege laten van overgangsrecht op ik-opa-testamenten die reeds voor de herziening van de Successiewet 1956 zijn opengevallen. Inleidend geef ik aan dat met betrekking tot de ik-opa-testamenten de toepassing van artikel 10 slechts beperkt is uitgebreid. Deze uitbreiding ziet op het geval dat de langstlevende ouder niet, maar haar (voormalige) partner wel bij de rechtshandeling was betrokken. De andere gevallen vallen onder de huidige regelgeving al onder de werking van artikel 10. Dit blijkt ook mede uit de uitspraak van Rechtbank Haarlem van 11 juni 2009, LJN B17558. De vraag die gesteld wordt is of het

passender zou zijn als artikel 10 slechts betrekking heeft op ik-opa-testamenten die na de inwerkingtreding van de herziene Successiewet openvallen. Door het creëren van overgangsrecht voor het hierboven omschreven geval zou er een ongelijke behandeling ten opzichte van de overige ik-opa-testamenten ontstaan. Het kabinet is geen voorstander van overgangsrecht voor het betreffende geval.

De leden van de VVD-fractie stellen dezelfde vraag met betrekking tot de turbo-testamenten. Hierover merk ik op dat onder de huidige regelgeving dit soort testamenten al onder de werking van artikel 10 vallen. Zie het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 2009, LJN BG8455. Om deze reden zou het opnemen van overgangsrecht onjuist zijn.

## **Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van de SP**

### *Tarieven en vrijstellingen*

De leden van de SP-fractie merken op dat de belangrijkste conclusie van de tariefwijziging is dat niet- en ververwanten er veel meer op vooruit gaan dan verwanten zoals ouders en kinderen. Zij vragen waar het omslagpunt ligt dat vooral verwanten erop vooruitgaan in plaats van de niet- en ververwanten, ofwel met hoeveel het tarief omlaag moet voor verwanten en omhoog voor niet- en ververwanten. De vraag van de leden van de SP-fractie is te algemeen gesteld om precies te kunnen beantwoorden. Voornaamste complicatie is dat zij alleen tariefverhoging wensen voor niet- en ververwanten in tariefgroep 2. Verhoging van het tarief van de nieuwe tariefgroep 2 treft echter eveneens de overige verkrijgers in die tariefgroep, zoals onder meer ouders, welke verkrijgers de leden van de SP-fractie blijkens hun vraagstelling juist willen bevoornden omdat zij naar hun inzicht tot de verwanten gerekend moeten worden.

Om toch indicatief tegemoet te kunnen komen aan het verzoek van de leden van de SP-fractie zijn, uitgaande van budgettaire neutraliteit en met instandhouding van alle overige kenmerken van de in het wetsvoorstel opgenomen tariefstructuur (zoals met name de lengte van de eerste schijf, de omvang van de vrijstellingsbedragen, de tariefopslag van 80% voor tariefgroep 1A en de verhouding tussen het tarief eerste schijf en het tarief tweede schijf in de verschillende tariefgroepen) twee varianten door-gerekend, waarbij globaal is bezien met hoeveel het tarief van tariefgroep 2 omhoog moet en het tarief in de tariefgroepen 1 en 1A omlaag, zodat de verkrijgers in tariefgroep 2 (per saldo) geen voordeel hebben van de nieuwe tariefstructuur.

In de eerste variant is ervoor gekozen om (groot)ouders en broers en zusters van tariefgroep 2 over te brengen naar tariefgroep 1A. Dit om te voorkomen dat ook zij worden getroffen door de verhoging van het tarief in tariefgroep 2. In tariefgroep 2 blijven als gevolg daarvan alleen nog de niet- en ververwanten over (de huidige tariefgroep 3). In deze variant wordt het door de leden van de SP-fractie gevraagde omslagpunt bereikt wanneer de tarieven in tariefgroep 2 met 50% toenemen en de tarieven in de tariefgroepen 1 en 1A met 12,5% afnemen. De tarieven in tariefgroep 1 komen daarmee op 8,75%/17,50%, in tariefgroep 1A op 15,75%/31,50% en in tariefgroep 2 op 45%/60%. Dat het tarief in de tariefgroepen 1 en 1A relatief weinig daalt komt omdat een groot deel van de vrijkomende budgettaire ruimte terecht komt bij broers en zusters, die relatief veel voordeel ondervinden van indeling in tariefgroep 1A.

In de tweede variant is ervoor gekozen om alleen (groot)ouders over te brengen naar tariefgroep 1A. Broers en zusters blijven derhalve, samen met de niet- en ververwanten, in tariefgroep 2. In deze variant wordt het door de leden van de SP-fractie gevraagde omslagpunt bereikt wanneer de tarieven in tariefgroep 2 met 30% omhoog en de tarieven in de tarief-groepen 1 en 1A met 20% omlaag gaan. Dit zou neerkomen op een tarief

van 8%/16% in tariefgroep 1, 14,4%/28,8% in tariefgroep 1A en 39%/52% in tariefgroep 2. Als gevolg van de in vergelijking met variant 1 geringere tariefstijging in tariefgroep 2, gaan niet- en verwanten er ten opzichte van de huidige tariefstructuur nog altijd op vooruit. Daar staat tegenover dat de positie van broers en zusters in tariefgroep 2 verslechtert. Conform het gekozen uitgangspunt hebben de verkrijgers in tariefgroep 2 *per saldo* echter geen voordeel ten opzichte van de huidige tariefstructuur.

Voor het antwoord op de vraag van de leden van de SP-fractie wat de budgettaire derving zou zijn om de verhoogde vrijstelling voor gehandicapte kinderen in stand te houden, moge ik op deze plek verwijzen naar het antwoord op de vergelijkbare vraag van de leden van de PvdA-fractie.

#### *Afgezonderd particulier vermogen*

Op de vraag van de leden van de SP-fractie in welke landen geen of slechte ervaringen bestaan met het toerekenen aan begunstigen, baseer ik mij onder andere op het artikel van mr.dr. I.A. Koele in FTV (juni 2009). Daarnaast is men binnen OESO-verband ook tegen vergelijkbare problematiek aangelopen.

De leden van de fractie van de SP vragen wanneer de Belastingdienst voor het eerst grootschalig oneigenlijk gebruik met APV's heeft vastgesteld en hoeveel de Belastingdienst daardoor bij benadering heeft misgelopen. Zoals opgemerkt in de nota naar aanleiding van het verslag begon vooral in de jaren '80 van de vorige eeuw brede interesse te ontstaan voor het fenomeen van het APV, maar was in die periode nog geen sprake van adequate wetgeving om APV's in de belastingheffing te betrekken. Als gevolg daarvan was feitelijk sprake van een grijs gebied waardoor niet – om aan te sluiten bij de door de leden van de SP-fractie gebruikte bewoordingen – kan worden gesproken van grootschalig oneigenlijk gebruik en het mislopen van belastingopbrengsten.

#### *Algemeen nut beogende instellingen*

De leden van de SP-fractie vragen of alle verklaringen van de ANBI's worden gecontroleerd of dat dit steekproefsgewijs gebeurt. De controle van de ingevulde retourformulieren vindt tijdens het toezicht achteraf plaats op basis van ervaring, volgens steekproeven en volgens op steekproeven ontwikkelde risico-profielen. Indien blijkt dat instellingen, ondanks hun verklaring, niet blijken te voldoen aan de voorwaarden zal de ANBI-beschikking worden ingetrokken en de verschuldigde schenk- of erfbelasting bij de instelling worden ingevorderd.

Voor het antwoord op de vraag van de leden van de SP-fractie om heldere definities voor de ANBI en de SBBI te formuleren moge ik verwijzen naar hetgeen hieromtrent is opgemerkt bij de beantwoording van soortgelijke vragen van de CDA-fractie. Wegens het aangegeven onderscheid tussen de ANBI's en SBBI's verdient het ook geen voorkeur de ANBI-status zodanig te verruimen dat ook SBBI's daaronder zouden vallen, zoals de leden van de fractie van de SP hebben voorgesteld.

Leden van de fractie van de SP vragen waarom het leden criterium onderscheidend is tussen een SBBI en een ANBI. Dit is geen onderscheidend criterium. Wel is het zo dat volgens de jurisprudentie instellingen die primair de belangen van hun leden dienen niet aangemerkt kunnen worden als algemeen nut beogende instellingen. Het dienen van belangen van eigen leden is geen algemeen belang. Ik volg de jurisprudentie.

Ten aanzien van de vraag van de leden van de SP-fractie omtrent bij notariële akte vastgelegde periodieke giften aan ANBI's die hun status zullen kwijtraken, moge ik verwijzen naar hetgeen hieromtrent is opgemerkt bij de beantwoording van vergelijkbare vragen van de leden van de CDA-fractie.

### *Budgettaire dekking*

De leden van de fractie van de SP vragen om welk absoluut bedrag het gaat, als de geschatte ontvangsten aan successierecht volgens het CPB in 2040 0,5% BBP bedragen. Hoe hoog is naar schatting het BBP in 2040, zo vragen zij. Wat betreft de absolute omvang van het BBP doet het CPB alleen voorspelingen voor de middellange termijn. Een voorspelling voor de absolute omvang van het BBP in 2040 alsmede voor de absolute omvang van het bedrag aan in 2040 te ontvangen successierechten valt dan ook niet te geven.

Tevens vragen de leden van de SP-fractie hoe de regering tot de conclusie komt dat de maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel tot gevolg hebben dat de inkomsten uit de schenk- en erfbelasting ongeveer 10% lager komen te liggen dan het huidige successie- en schenkingsrecht. Zoals blijkt uit tabel 1 op bladzijde 22 van de memorie van toelichting leiden de voorgestelde bestedings- en financieringsmaatregelen in de schenk- en erfbelasting per saldo tot een derving van € 201 miljoen. Dit betreft ongeveer 10% van de opbrengst aan successie- en schenkingsrecht bij ongewijzigd beleid in 2010, waarmee in de budgettaire ramingen voor het wetsvoorstel is gerekend.

### **Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van de VVD**

De leden van de VVD-fractie stellen dat, behalve een stevige vermindering van het aantal tariefgroepen, per saldo geen sprake zou zijn van een vereenvoudiging van de successie- en schenkingswetgeving. Hiermee wordt het wetsvoorstel op vele punten tekort gedaan. Naast vereenvoudiging van tariefstructuur en vrijstellingen zijn ook op andere vlakken stappen gemaakt. De bedrijfsopvolgingsregeling is in de uitvoering eenvoudiger geworden en de nieuwe invulling van het partnerbegrip is overzichtelijker. Vervolgens zijn ook de fictiebepalingen opnieuw geformuleerd en waar mogelijk samengevoegd.

De leden van de VVD-fractie vragen of een kwantitatieve onderbouwing gegeven kan worden van de stelling dat de meeste samenwoners die al vijf jaar samenwonen door hun notaris zijn geïnformeerd over een samenlevingscontract en dat het verder alleen broers- zustersrelaties betreffen. Een kwantitatieve onderbouwing kan daarvan niet worden gegeven. De stelling is voor een deel gebaseerd op eigen waarneming. Voor een verdere kwalitatieve onderbouwing moge ik verwijzen naar de beantwoording van vragen ter zake aan de leden van de CDA-fractie, waarbij ik er nadrukkelijk op wil wijzen dat samenlevingscontracten hun nut niet louter en alleen hebben voor de partnerbepaling in de Successiewet 1956.

Voor de door de leden van de VVD-fractie gewenste reactie op de termijn waarop het resultaat van het onderzoek naar verdere defiscalisering, verwijs ik naar de reactie op de opmerking op dit punt van de leden van de CDA-fractie.

### *Budgettaire dekking*

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de volledige budgettaire effecten van het door de leden van de CDA-fractie gedane voorstel om de eenmalige vrijstelling voor kinderen in de schenkbelasting te verdubbelen indien het geschonken bedrag wordt aangewend voor de aankoop van een huis, dus inclusief de effecten op grond van de vermindering van hypotheekrenteaftrek voor hen die van een dergelijke regeling gebruik zouden maken. Voor de budgettaire effecten van de door de leden van de VVD-fractie bedoelde maatregel verwijs ik naar bladzijde 6 van de nota naar aanleiding van het verslag. Zoals daar vermeld bedragen de kosten

van dit voorstel € 2 miljoen schenkbelasting en op langere termijn € 50 miljoen erfbelasting, waarbij het structurele niveau wordt bereikt na circa 40 jaar. Indirecte effecten, zoals in casu de door de leden van de VVD-fractie vermelde vermindering van hypotheekrenteaf trek maar ook bijvoorbeeld het gemis aan box-3-heffing of BTW als gevolg van het feit dat indien de ouders het bedrag niet zouden hebben geschonken zij dit voor andere doeleinden (sparen of consumeren) zouden hebben aangewend, worden als hoofdregel niet meegenomen bij de berekening van de budgettaire effecten van belastingmaatregelen. Ook bij de onderhavige maatregel is dat het geval.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de budgettaire effecten van het indelen van ouders en grootouders in tariefgroep 1. De hiermee gemoeide budgettaire derving bedraagt € 9 miljoen. Voor de goede orde merk ik op dat er bij deze raming vanuit is gegaan dat het voor ouders en grootouders voorgestelde vrijstellingsbedrag van € 2000 geen wijziging ondergaat.

### *Bedrijfsopvolgingsregeling*

De leden van de VVD-fractie stellen vragen met betrekking tot de (scheepvaart)-CV's, het niet kwalificeren van deelnemingen in besloten CV's en het wel kwalificeren van deelnemingen in open CV's. Ook zijn zij nog niet ervan overtuigd dat deelnemingen kleiner dan 5% als een belegging moet worden gezien, terwijl een deelname van 6% wel kwalificeert voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Het is in dit kader wellicht juist om nog eens uiteen te zetten dat voor de bedrijfsopvolgingsregeling is aangesloten bij de systematiek die geldt voor de Wet inkomstenbelasting 2001. Hierbij geldt dat een deelnemer in een besloten CV die een onderneming drijft, wordt gezien als (quasi)ondernemer. Dit geldt ongeacht het gehouden percentage in die CV. Bij open CV's is het criterium voor «ondernemerschap», net zoals dat het geval is bij BV's en NV's ten aanzien van het aandelenbezit, gelegd bij een absolute grens van 5%. Hierbij worden geen inhoudelijke eisen gesteld aan de wijze waarop de deelname of de aandelen van 5% wordt «geëxploiteerd» en het doel dat de houder van de deelneming of aandelen heeft met die deelneming of de aandelen. Vanwege de eenduidigheid in de fiscale systematiek wordt voor toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling bij deze uitgangspunten uit de inkomstenbelasting aangesloten. Door aan te sluiten bij deze uitgangspunten, ontstaat geen strijd met het gelijkheidsbeginsel welke mening de NOB lijkt te zijn toegedaan. In geval van een vennootschap onder firma wordt een beherend vennoot met een belang van 3% voor de inkomstenbelasting aangemerkt als een IB-ondernemer, terwijl een aandeelhouder met 3% in een BV of NV nu eenmaal niet wordt geacht ondernemer te zijn. Er bestaat geen reden om voor de Successiewet 1956 van deze uitgangspunten af te wijken.

Ook is het deze leden niet duidelijk waarom alleen de omzetting van gewone aandelen (in cum prefs) kwalificeert en bijvoorbeeld een omzetting door middel van winstbewijzen niet. In de nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven dat bij een gefaseerde bedrijfsopvolging in de praktijk voor zover mij bekend geen gebruik wordt gemaakt van winstbewijzen. Voor een situatie die niet voorkomt, hoeft geen wetgeving te worden gemaakt. Indien zich in de praktijk toch dergelijke gevallen (gaan) voordoen, zeg ik toe dat de bedrijfsopvolgingsregeling indien nodig zal worden aangepast om ook die gevallen te faciliteren.

### *Ficties*

De leden van de VVD-fractie wijzen er op dat artikel 12 een erg ruime werkings sfeer krijgt ten gevolge van het voorgestelde artikel 15. Artikel 12 betreft schenkingen die binnen 180 dagen voor het overlijden door de

erflater zijn gedaan in de heffing van erfbelasting. Fictieve schenkingen die op grond van artikel 15 in een kalenderjaar zijn gedaan op grond van een renteloze, direct opeisbare lening, worden op grond van het derde lid van artikel 15 geacht te zijn geschonken op de laatste dag van het kalenderjaar. Dat leidt er toe dat als een erflater overlijdt in de eerste 180 dagen van een kalenderjaar, ook alle artikel 15 schenkingen van het vorige kalenderjaar in de heffing van erfbelasting worden betrokken. Bij nadere overweging is het kabinet van oordeel dat de bepaling hiermee haar doel voorbij schiet. In de binnenkort in te dienen tweede nota van wijziging zal daarom worden voorgesteld dat artikel 15, derde lid, niet geldt voor de toepassing van artikel 12, eerste lid. Hiermee worden alleen de fictieve schenkingen die daadwerkelijk binnen 180 dagen voor overlijden hebben plaatsgevonden op grond van artikel 12 in de heffing van erfbelasting betrokken.

#### *APV*

De leden van de VVD-fractie blijven het vreemd vinden dat een erfgenaam een soort van omgekeerde bewijslast ondervindt als hij weliswaar de erfgenaam is van een erflater die zijn vermogen in een APV had ondergebracht, maar de erfgenaam niet tot beneficiary had benoemd. Ik kan de leden van de VVD-fractie meedelen dat deze erfgenamen tegemoet is gekomen met de geboden mogelijkheid van tegenbewijs. Een erfgenaam die geen beneficiary is en het ook niet kan worden, blijft buiten beeld bij de toerekening. Het ligt op de weg van de inbrenger om hier helder over te zijn in de akte van het APV.

#### *ANBI*

De leden van de VVD-fractie gaven aan niet overtuigd te zijn van de noodzaak de ANBI-regeling nu al aan te passen. Het is echter wenselijk de aanpak van het onbedoeld gebruik van de huidige ANBI-regeling niet langer dan nodig uit te stellen.

De leden van de VVD-fractie missen ook nog steeds een duidelijke juridisch houdbare omschrijving van het begrip algemeen belang. Het begrip algemeen belang wordt echter niet gewijzigd en blijft, zoals dat tot nu toe door de praktijk en jurisprudentie nader is uitgewerkt. De ruime omschrijving van het algemeen belang – en hetzelfde geldt ook voor het sociaal belang – past goed binnen ons napoleontische recht. Ik ga ervan uit dat de door de VVD-fractie voorspelde rechtsonzekerheid minder groot is dan verwacht en weggenomen wordt door de – bij de beantwoording van de vragen van de CDA-fractie uitgebreid toegelichte – aanwijzingsprocedure.

#### **Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van de ChristenUnie**

##### *Vereenvoudiging – Defiscalisering Wet inkomstenbelasting 2001*

Voor het antwoord op de door de leden van de ChristenUnie-fractie gestelde vraag met betrekking tot de toegezegde brief over het onderzoek naar verdere defiscalisering, verwijs ik naar de reactie op de opmerking op dit punt van de leden van de CDA-fractie.

##### *Tarieven en vrijstellingen – Artikel 9 SW bij enkelvoudige rente*

Voor het antwoord op de vraag van de leden van de ChristenUnie-fractie of sprake is van een «bovenmatige» rente zoals bedoeld in het nieuwe artikel 9 Successiewet 1956 ingeval de schuldenaar eerder dan de statistische sterfdatum overlijdt en gebruik is gemaakt van een op 6% samen-

gestelde rente gebaseerde enkelvoudige rente moge ik verwijzen naar het antwoord op de soortgelijke vraag van de leden van de fractie van het CDA.

#### *Bedrijfsopvolgingsregeling – Onderbedelingsvorderingen*

De leden van de ChristenUnie-fractie stellen voor bij de bedrijfsopvolgingsregeling van een andere systematiek uit te gaan, zodat met name ook de verkrijging van onderbedelingsvorderingen onder toepassing van de regeling kan vallen. Ik betreur het dat ik de leden van de ChristenUnie-fractie niet heb kunnen overtuigen van mijn opvatting dat de verkrijging van een vordering geen verkrijging van ondernemingsvermogen vormt. Naar mijn oordeel past het voorstel van de genoemde leden niet bij de verkrijgersbelasting die de erf- en schenkbelasting is. Indien de verkrijger van het ondernemingsvermogen na toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in het geheel geen belasting verschuldigd is, bestaat er geen noodzaak nadere faciliteiten te verlenen. Voor een verdergaande regeling waarbij ook de verkrijging van niet-ondernemingsvermogen, zoals de onderbedelingsvordering, wordt gefaciliteerd, is binnen het stelsel van een verkrijgerbelasting geen ruimte. Immers, ook verkrijgers van vermogen uit nalatenschappen waartoe geen ondernemingsvermogen behoort zijn uitgesloten van de faciliteiten. Om die reden leidt het voorstel van de leden van deze fractie tot strijd met het gelijkheidsbeginsel.

#### *Bedrijfsopvolgingsregeling – 100% vrijstelling in plaats van 90%*

De leden van de ChristenUnie-fractie menen dat een verdere verhoging van de vrijstelling tot 100% vooral bij ondernemingen met een going concernwaarde beneden de liquidatiewaarde (zoals in een groot deel van de agrarische sector) kan leiden tot een belangrijke verlichting van administratieve lasten. Anders dan deze leden lijken te menen, zal de waardering van de onderneming toch moeten plaatsvinden. Zo zal de waarde van de onderneming ook moet worden bepaald voor de inkomstenbelasting, indien daar geen gebruik van de doorschuifregeling wordt gemaakt of kan worden gemaakt. Verder zal bij meerdere erfgenamen voor het bepalen van hun onderlinge verhoudingen ook de waardering van de onderneming moeten plaatsvinden. Zeker in het geval van ondernemingen in de agrarische sector waar de genoemde leden met name op doelen, leidt de waardering van ondernemingen niet tot problemen in de praktijk, nu er voor deze gevallen een rekenmodel bestaat waarmee de going concern waarde van de onderneming bepaald kan worden.

#### *Bedrijfsopvolgingsregeling – Aftrek opgeofferd bedrag in artikel 7*

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen zich af of de vermindering van artikel 7, eerste lid, voor hetgeen ten laste van de verkrijger werd bedongen, niet ook zou moeten slaan op de schenkbelasting die op grond van artikel 11, eerste lid verschuldigd kan zijn. Ik meen dat dit niet nodig is omdat artikel 5, tweede lid (nieuw) bepaalt dat de schenkbelasting wordt geheven van de hetgeen de begiftigde na aftrek van de aan de schenking verbonden lasten en verplichtingen verkrijgt. Omdat deze algemene bepaling op alle schenkingen ziet, zowel die naar het civiele recht als de fictieve schenkingen van de Successiewet 1956, kent de wet reeds de voorziening waar deze leden naar vragen. De leden van deze fractie menen tevens dat het tweede lid van artikel 7 vanwege de voorgestelde wijzigingen in artikel 10 moet worden uitgebreid. Hier wordt bij de artikelsgewijze toelichting op artikel 10 naar aanleiding van vragen gesteld door de leden van de CDA-fractie op ingegaan.

### *Bedrijfsopvolgingsregeling – Fictief aanmerkelijk belanghouder*

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen naar de positie van fictief aanmerkelijkbelanghouders. Graag wil ik nog eens de uitgangspunten van de faciliteiten in herinnering roepen. Deze zijn alleen bedoeld voor reële bedrijfsopvolgingen. Dit betekent onder andere dat moet worden verkregen van een ondernemer. Binnen de aanmerkelijkbelang sfeer is een 5% aanmerkelijkbelanghouder gelijkgesteld met een ondernemer. Hierbij is voor de bedrijfsopvolgingsregeling aangesloten, waarbij het verder niet ter zake doet of het belang direct danwel indirect wordt gehouden. Rechtstreeks gehouden belangen van kleiner dan 5% kwalificeren niet voor de bedrijfsopvolgingsregeling. Deze belangen vormen geen ondernemingsvermogen, maar behoren ofwel tot het box 3 vermogen, ofwel vormen zij aan aanmerkelijk belang in de zin van artikel 4.10 Wet inkomstenbelasting 2001. Op het genoemde uitgangspunt is alleen een uitzondering gemaakt voor de fictief aanmerkelijkbelanghouder, omdat de aandelen van deze aanmerkelijkbelanghouder oorspronkelijk ondernemingsvermogen hebben gevormd. Het hebben van een fictief aanmerkelijk belang in een holding zou echter betekenen dat de bedrijfsopvolgingsregeling daarop nooit van toepassing zou kunnen zijn. Immers de holding drijft geen onderneming en het vermogen van de werkmaatschappij mag niet worden toegerekend omdat geen sprake is van een indirect gehouden aanmerkelijk belang. Hierdoor ontstaat er een onderscheid tussen een verkrijger van een fictief aanmerkelijk belang van stel 4% in een werkmaatschappij en de verkrijger die 4% erft in een holding die 100% heeft in een werkmaatschappij. Dat is in strijd met de doelstelling bij de voorgestelde wijzigingen om materieel gelijke gevallen zoveel mogelijk gelijk te behandelen. Vandaar dat deze laatste situatie ook onder de bedrijfsopvolgingsregeling is gebracht. Er is aangesloten bij een belang van 100% in de werkmaatschappij, omdat alleen dan twee gelijke situaties ontstaan die gelijk behandeld moeten worden. Deze situatie verschilt niet van de situatie waarin een verkrijger 5% direct verkrijgt in een werkmaatschappij of 5% van de aandelen in een holding verkrijgt die 100% in een werkmaatschappij heeft. Zou deze laatste holding geen 100% bezitten, maar slechts 80% dan is de bedrijfsopvolgingsregeling niet van toepassing omdat geen sprake is van een indirect aanmerkelijk belang in een werkmaatschappij.

### *Bedrijfsopvolgingsregeling – Meetrek aanmerkelijk belanghouder*

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen waarom ten aanzien van de meetrek-aanmerkelijkbelanghouder het individu centraal staat en niet de vraag of de bedrijfsopvolgingsregeling daadwerkelijk betrekking heeft op een onderneming. Het antwoord van de vraag is erin gelegen dat niet iedere verstrekking van kapitaal aan een onderneming kwalificeert als ondernemingsvermogen voor de regeling. Er moet sprake zijn van een bedrijfsopvolging. Daarvan is alleen sprake als een onderneming wordt verkregen van een ondernemer en als de opvolger als ondernemer de onderneming voortzet. De meetrek-aanmerkelijkbelanghouder is geen ondernemer, zodat geen reden bestaat de faciliteit aan de verkrijgers van die aandelen te verlenen. De situatie kan zich inderdaad voordoen dat een meegetrokken aanmerkelijkbelanghouder de status van fictief aanmerkelijkbelanghouderschap verkrijgt, zoals de leden van de ChristenUnie-fractie aangeven. Zij vragen zich af hoe de regering in dat geval kan beweren dat de faciliteit dan wel van toepassing is, omdat wordt verkregen van een ondernemer. Bij de motivering om de fictief aanmerkelijkbelanghouder onder de kwalificerende onder de ondernemers te scharen heeft voor ogen gestaan dat de aandelen eerst tot een minimaal 5%-pakket hebben behoord. In het uitzonderlijke geval zoals wordt geschetst is de regeling desondanks van toepassing, omdat het meetrek-ab weer aangroeit bij het fictief ab.



*Vereenvoudiging fictiebepalingen – Nieuwe fictie artikel 11, lid 1*

De leden van de fractie van de Christen-Unie vragen om het vervallen van het voorgestelde artikel 11, eerste lid, en aan te blijven sluiten bij het civielrechtelijke begrip schenking, zoals dat door de Hoge Raad wordt gehanteerd in de arresten van 20 maart 2009, BNB 2009/179 en 180. Zoals aangegeven bij de nota naar aanleiding van het verslag is het kabinet van mening dat het meer in de lijn met de systematiek van de Successiewet 1956 is om de situaties als in de 20 maart arresten (BNB 2009/179 en 180), fictief als schenking aan te merken, met name omdat de aan- of afwezigheid van een schenking in de arresten afhangt van de voortgezette bedrijfsuitoefening. Deze moet bij het aangaan van het contract worden ingeschat. Omdat de inspecteur geen mogelijkheid heeft zijn aanvankelijke positieve inschatting te corrigeren wanneer de onderneming binnen vijf jaar wordt gestaakt (er bestaat geen mogelijkheid na te heffen), zou dit tot stevige discussies met de belastingplichtige kunnen leiden. Ik meen dat het beter is om dit te voorkomen. Bovendien wordt met de fictie een belangrijk verschil in fiscale behandeling tussen verkrijgingen door overlijden (onder de huidige wet reeds een fictieve verkrijging) en verkrijgingen bij leven (niet belast) wordt weggenomen, hetgeen één van de doelstellingen van de wijzigingen ten aanzien van de bedrijfsopvolging is geweest. Dit verschil komt met name naar voren als er niet wordt voldaan aan het voortzettingsvereiste. Ingeval van de erfbelasting worden de faciliteiten van de bedrijfsopvolgingsregeling dan teruggedragen; in geval van overdracht bij leven zou er zonder de voorgestelde aanpassing van artikel 11 geen belasting worden geheven, ook niet in het geval dat er niet wordt voortgezet. Terzijde merk ik nog op dat de aanwezigheid van een meerwaardeclausule niet doorslaggevend is. In de berechte gevallen was telkens sprake van zo'n clausule. In zijn onderbouwing verwijst de Hoge Raad evenwel terug naar zijn arrest van 13 februari 2004 (NJ 2004, 653), een situatie waarin geen sprake was van een meerwaardeclausule. Zoals de leden van de ChristenUnie-fractie terecht opmerken, kan de toepassing van een meerwaardeclausule tot een vermindering van de verkrijging op grond van artikel 53 aanleiding geven. Daarnaast kan het terugnemen van de faciliteiten van de bedrijfsopvolgingsregeling aan de orde komen. Stel dat een ouder een boerderij aan één kind schenkt onder de bepaling dat indien het kind de onderneming binnen vijf jaar verkoopt, de verkoopsom moet worden gedeeld met de andere kinderen van de ouder. Het kind verkrijgt dan de hele waarde van de onderneming en kan een beroep doen op de bedrijfsopvolgingsregeling. Wanneer de onderneming wordt verkocht binnen vijf jaar dient de verkoopopbrengst te worden gedeeld met de broers en zussen van de oorspronkelijke begiftigde. Aangezien het kind door de verkoop ophoudt winst te genieten, worden de faciliteiten van de bedrijfsopvolgingsregeling teruggedragen. Zijn verkrijging ondergaat tevens een vermindering op grond van de meerwaardeclausule. De inspecteur zal dan een aanslag opleggen voor het alsdan ontstane saldo. De Successiewet 1956 sluit voor de belastingheffing immers zoveel mogelijk aan bij feitelijke verkrijgingen en dat is het eindresultaat na toepassing van een meerwaardeclausule. Hetgeen de broers en zussen verkrijgen op grond van de meerwaardeclausule vormt voor hen een belaste verkrijging voor de schenkbelasting. De schenker is hun ouder die de meerwaardeclausule ten hunner bate heeft bedongen (derdebeding), zodat er schenkbelasting verschuldigd is in tariefgroep I.

*Vereenvoudiging fictiebepalingen – Fictie artikel 11, lid 1*

De voorgestelde tekst van het eerste lid van artikel 11 ziet, zo merken de leden van de ChristenUnie-fractie terecht op, op meer gevallen dan die welke de aanleiding vormden tot de voorgestelde wijziging. Omdat slechts het fictief aanmerken als een schenking van de situaties als

bedoeld in de 20 maart arresten is beoogd, zal bij de binnenkort in te dienen tweede nota van wijziging het eerste lid tot die gevallen worden beperkt. De beperking zal in de tekst van artikel 11 tot uitdrukking komen door de fictie slechts van toepassing te laten zijn indien de daar bedoelde bedingen voorkomen in een *maatschapsovereenkomst*. Omdat een vennootschap onder firma een bijzonder maatschap is, vallen dergelijke overeenkomsten ook onder het deze overeenkomsten.

#### *Vereenvoudiging fictiebepalingen – Artikel 10*

Door de leden van de ChristenUnie-fractie wordt tevens gevraagd waarom in artikel 7 van de Successiewet 1956 geen regeling voor het voorkomen van dubbele heffing bij ik-opa-testamenten is opgenomen. Een verrekening van erfbelasting is alleen nodig als het object door één en dezelfde verkrijger tweemaal van dezelfde persoon wordt verkregen.

De leden van de ChristenUnie-fractie geven aan dat ze van mening zijn dat de toepassing van artikel 10 niet afhankelijk moet zijn van het al dan niet van rechtswege verkrijgen van goederen uit de nalatenschap. Door deze benadering zouden de testamenten volgens deze leden met een quasi-wettelijke verdelingen en de ik-opa-testamenten niet onder de werking van artikel 10 vallen. Hierboven heb ik aangegeven dat op basis van de huidige en de voorgestelde wettekst deze twee testamentvormen onder de werking van artikel 10 vallen.

#### *Vereenvoudiging fictiebepalingen – Artikel 15*

Voor de antwoorden op de vragen van de ChristenUnie-fractie met betrekking tot artikel 15, aangaande de leningen tussen partners en de vraag of sprake is van een schenking bij een veronderstelde markttrente van 4%, wordt verwezen naar de antwoorden op de vergelijkbare vragen van de CDA-fractie.

#### *Vereenvoudiging fictiebepalingen – Artikel 21*

De leden van de fractie van de ChristenUnie stellen dat op grond van het huidige artikel 21, elfde lid, een woning die door de zittende huurder wordt verkregen voor de heffing van erf- of schenkbelasting niet voor de vrije waarde in aanmerking kan worden genomen. Zij baseren hun oordeel op de totstandkoming van de bepaling en de toelichting. Ik onderschrijf de visie van de leden van de ChristenUnie-fractie niet. De tekst van de bepaling is duidelijk. In het huidige artikel 21, elfde staat, voor zover hier relevant: «Ingeval het verkregene een onroerende zaak betreft waarin (...) de verkrijger ten tijde van de verkrijging woont, wordt bij de bepaling van de waarde in het economische verkeer van het verkregene geen rekening gehouden met die bewoning.» Het hier relevante deel van de toelichting luidt: «Er wordt geen rekening gehouden met een waardedrukkend effect als de erflater of schenker in de woning woont. Ook een bewoning door de verkrijger zelf wordt niet als waardedrukkende factor in aanmerking genomen. Dit laatste geldt ook ingeval aan de bewoning een huurcontract ten grondslag ligt, omdat door de vererving het huurcontract teniet gaat. Te denken valt hierbij aan iemand die een woning erft die hij daarvoor huurde van de erflater. Indien iemand een woning verkrijgt die aan een derde is verhuurd, wordt dit huurrecht uiteraard wel in aanmerking genomen bij de waardebepaling van de woning.» (Kamerstukken II 2005–2006, 30 306, nr. 42, blz. 4) De tekst en het doel en de strekking van de bepaling zijn naar het oordeel van het kabinet duidelijk. De opmerking in de toelichting dat door de vererving het huurcontract teniet gaat is slechts een aanloop naar de volgende passage die gaat over gevallen waarin het huurcontract niet teniet gaat door vererving. Uit de vragen van de leden van de fractie van de ChristenUnie komt naar voren dat de

huidige bepaling kennelijk toch vragen kan oproepen. Met het nu voorgestelde artikel 21, achtste lid, wordt iedere onduidelijkheid weggenomen. Er is daarom geen aanleiding te wachten op de uitkomst van lopende procedures.

### **Vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van de SGP**

#### *ANBI*

De leden van de SGP-fractie reageren op de stelling van de regering in de nota naar aanleiding van het verslag dat commerciële activiteiten geen doel op zich mogen zijn. Zij vragen de regering om toe te lichten of verhuur van onroerend goed aan andere ANBI's zonder winstoogmerk (dus tegen kostendekkende of minder dan kostendekkende tarieven) op zichzelf beschouwd algemeen nuttig is.

Commerciële activiteiten, waaronder wordt verstaan het handelen op zakelijke grondslag, zijn geen algemeen nut beogende activiteiten. Een zakelijke grondslag impliceert immers een winstoogmerk voor de handelaar, hetgeen zich niet verdraagt met het beogen van algemeen nut. Ook verhuur van onroerend goed is een commerciële activiteit, die normaal gesproken niet als algemeen nuttig kwalificeert. De omstandigheid dat het onroerend goed wordt verhuurd aan instellingen die wel het algemeen nut beogen, maakt dat niet anders. Dit wetsvoorstel brengt hierin geen verandering.

Er zijn echter gevallen denkbaar waarin een instelling zich door middel van de terbeschikkingstelling van onroerend goed louter richt op het bevoordelen van ANBI's en waarin zonder giften van derden geen exploitatie mogelijk zou zijn. Te denken valt aan de situatie dat een instelling onroerend goed om niet (of tegen een zeer geringe vergoeding die ver onder de kostprijs ligt) ter beschikking stelt aan een ANBI en waarin dit de enige of nagenoeg de enige activiteit (90% of meer) van de betreffende instelling is. Ik kan me voorstellen dat de bedoelde instelling dan wel als ANBI kan kwalificeren. De praktijk is niet zwart-wit, zodat de Belastingdienst van geval tot geval zal moeten beoordelen of aan de voorwaarden voor kwalificatie als ANBI is voldaan, daaronder begrepen het 90%-criterium. Als bijvoorbeeld verhuur van onroerend goed aan ANBI's tegen weliswaar lage, maar toch commercieel nog aantrekkelijke tarieven plaatsvindt, is de verhuur naar mijn oordeel niet aan te merken als algemeen nuttig. Bij zulke activiteiten hangt het dan ook zeer van de doelstelling en de concrete feiten en omstandigheden af hoe de instelling wordt gekwalificeerd. De beoordeling daarvan is aan de Belastingdienst.

Ten slotte wordt, op verzoek van de leden van verschillende fracties, nog ingegaan op de commentaren van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), Deloitte en Pricewaterhouse Coopers (PwC). Tevens komen de vragen uit de brieven van de Vereniging Nederlandse Organisaties Vrijwilligerswerk (NOV) en van de Samenwerkende Brancheorganisaties Filantropie (SBF) aan de orde. Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat alleen de vragen die nog niet in het voorgaande zijn beantwoord en die nog relevant zijn aan de orde zullen komen.

#### *NOB*

Op het commentaar van de NOB is grotendeels ingegaan in het kader van de beantwoording van het nader verslag. De onbesproken gebleven punten worden hierna besproken.

#### *SBFI*

De NOB kan mijn redenering in de nota naar aanleiding van het verslag

over het niet openstellen van de giftenaftrek voor SBBI's wegens groot budgettaire beslag niet volgen. De redenering is als volgt. Veel van de verenigingen met meer dan 25 leden zullen ook in aanmerking komen om als SBBI te worden aangemerkt. De periodieke giftenaftrek staat open voor deze verenigingen. Het budgettaire beslag van de giftenaftrek is echter grotendeels toe te rekenen aan de «gewone» giftenaftrek, welke enkel voor ANBI's openstaat. Als SBBI's ook in aanmerking zouden komen voor de «gewone» giftenaftrek, zou het budgettaire beslag van de giftenaftrek sterk toenemen, waarvoor geen dekking bestaat.

Verenigingen met meer dan 25 leden die als SBBI worden aangemerkt zijn feitelijk ongelijk aan andere SBBI's, die allerlei vormen kunnen hebben. Bij de invoering van de aftrekmogelijkheid van periodieke giften is destijds overwogen dat de voorwaarde van 25 leden tellende verenigingen leidt tot bevordering van giften aan instellingen die niet alleen puur individuele belangen behartigen en dat deze voorwaarde tevens een zekere waarborg tegen oneigenlijk gebruik schept. Van de door de NOB gesuggereerde ongelijkheid is derhalve geen sprake.

Ten slotte constateert de NOB dat in de nota naar aanleiding van het verslag niet is ingegaan op de suggesties die de NOB heeft gedaan voor tekstuele verduidelijking in de laatste alinea op pagina 11 van het commentaar en in de tweede alinea op pagina 12 van het commentaar. Op die suggesties ga ik hier alsnog in.

De eerste suggestie is om in artikel 32, eerste lid, ten 8e, van de Successiewet 1956, te verwijzen naar een op grond van artikel 6.33, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 aangewezen mogendheid, omdat op pagina 39 van de memorie van toelichting vermeld staat dat de mogendheden die op grond van artikel 32, eerste lid, onder 8°, voorwaarde e, van de Successiewet 1956, zullen worden aangewezen feitelijk dezelfde mogendheden betreffen als die op grond van artikel 6.33, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor de ANBI-regeling worden aangewezen. De NOB raakt een punt. In de Uitvoeringsregeling Successiewet 1956 zal deze koppeling worden gelegd.

De tweede suggestie betreft artikel 33, onder 13°. Deze suggestie van de NOB berust op een onjuiste lezing van de wettekst. In artikel 33, onder 13° wordt de voorwaarde van artikel 32, eerste lid, onder 8°, sub f herhaald, omdat de tekst in artikel 33, onder 13° «door een instelling als bedoeld in artikel 32, eerste lid, onder 8°» voorwaarden betreft die op de instelling zelf zien. De voorwaarde in artikel 32, eerste lid, onder 8°, sub f, betreft de verkrijging zelf en niet de instelling en wordt derhalve in artikel 33, onder 13° uitgeschreven.

#### *ANBI*

De NOB stelt een vraag naar aanleiding van de opmerking op pagina 70 van de nota naar aanleiding van het verslag, dat het verlenen van microkredieten geen doel op zich mag zijn, omdat het uitgangspunt is dat het primaire doel van een ANBI het dienen van het algemeen belang is. De NOB vraagt zich af of in mijn optiek het verlenen van microkredieten op zichzelf nooit het algemeen belang dient. Dat is echter niet de strekking van het daar gestelde. Het verstrekken van microkredieten kan het algemeen belang dienen, zoals ook blijkt uit het door de NOB gegeven voorbeeld van de financiering van een waterput in een ontwikkelingsland. De vraag of daarmee de verstrekker van het krediet ook steeds een algemeen nut beogende instelling is, is echter een andere. Het antwoord op die vraag hangt sterk af van de feiten. Er zijn ook verstrekkers van microkredieten die op zuiver commerciële basis werken. Zij kunnen hun gelden aantrekken tegen lagere rente – bijvoorbeeld doordat de belegger daarmee fiscale faciliteiten in box 1 en box 3 kan genieten – en daardoor ook tegen lage rente of met meer risico kredieten verstrekken aan bijvoorbeeld kleine ondernemers in ontwikkelingslanden. Het algemeen belang-

karakter van het microkrediet is er niet minder om, maar de instelling kwalificeert niet. Zijn de motieven van de geldverstrekker evenwel uitsluitend filantropisch, hetgeen zich vertaalt in doel en feitelijke werkzaamheden, dan kan deze als algemeen nut beogende instelling worden aangewezen.

De NOB verzoekt te bevestigen dat de status van de ontvanger van een uitkering van een ANBI er niet toe kan leiden dat een instelling de ANBI-status verliest als zij conform haar algemeen nuttige doelstelling uitkeert. Ik kan bevestigen dat de status van de ontvanger geen risico betekent voor de ANBI-status, als de ANBI uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen belang dient.

De NOB is van mening dat een integriteitstoets ten principale niet in een fiscale regeling hoort. Ik ben van mening dat de voorwaarden die in een fiscale regeling gesteld worden ook de integriteitstoets kunnen betreffen. Niet voldoen aan de voorwaarden betekent het verlies van fiscale voordelen, maar heeft verder geen andere consequenties.

#### *Deloitte*

In de brief van Deloitte wordt met betrekking tot het partnerbegrip de vraag gesteld of de passage op blz. 33 van de nota naar aanleiding van het verslag «Alleen indien de echtelieden officieel van tafel en bed gescheiden zijn en die scheiding is ingeschreven in het register van de burgerlijke stand, kan de nieuwe samenwonende partner wel als partner worden aangemerkt, ondanks dat het huwelijk volgens burgerlijk recht niet ontbonden is» aldus gelezen moet worden dat in dat geval sprake is van meerdere personen die recht hebben op de gehele langstlevende vrijstelling. Dat is niet het geval. In artikel 1a, derde lid, van de Successiewet 1956 is immers bepaald dat personen die van tafel en bed gescheiden zijn, aangemerkt worden als ongehuwd. Omdat ze zijn aangemerkt als ongehuwd, zijn ze niet meer elkaars partner voor de toepassing van de Successiewet 1956. Wel is het mogelijk dat zij, indien zij een nieuwe relatie zijn aangegaan in de vorm van een gemeenschappelijke huishouding en een notarieel samenlevingscontract, partner zijn van die nieuw relatie en vice versa.

#### *PwC*

Op de meeste punten van de brief van PwC van 2 september 2009 is reeds ingegaan in deze nota. De overgebleven punten komen hier aan bod. PwC merkt op dat een ANBI voortaan voor 90% of meer algemeen nuttig moet zijn om onbedoeld gebruik van de ANBI-regeling te voorkomen. Het onbedoeld gebruik ziet op instellingen die ten dele als ANBI en ten dele als bijvoorbeeld familiestichting fungeren. PwC betwijfelt of dergelijk onbedoeld gebruik vóórkomt. Er wordt opgemerkt dat hen geen beleidsuitingen bekend zijn waarin wordt aangegeven dat een dergelijke opzet in de uitvoerings sfeer wordt bestreden.

Het klopt dat er op dit punt geen beleidsuitingen zijn. Het bestrijden van een dergelijke opzet zou op basis van de huidige wettekst ook vrijwel niet mogelijk zijn. Zoals ik ook in de nota naar aanleiding van het verslag heb opgemerkt, zijn er ook nog geen aanwijzingen voor stelselmatig misbruik van de ANBI-regeling. Dit doet echter niets af aan het feit dat het kabinet van mening is dat het algemeennutcriterium aanscherping behoeft. Er zijn bij de Belastingdienst namelijk wel gevallen bekend waarin op een manier gebruik wordt gemaakt van de ANBI-regeling die niet past bij een regeling die bedoeld is om het algemeen nut en niet het particuliere belang te stimuleren. Door het 90%-criterium wordt onbedoeld gebruik tegengegaan en komt de regeling beter tot haar recht. De fiscale faciliteiten zijn immers uitsluitend bedoeld voor het dienen van het algemeen belang. Ik

benadruk ook dat deze aanscherping geen gevolgen zal hebben voor de reguliere en bonafide instellingen. PwC voert ook aan dat onder huidig recht een eventueel (theoretisch) voordeel door giftenaftrek teniet gedaan wordt door de heffing van schenkingsrecht (41%-68%) bij uitkering. Ik kan dit niet onderschrijven. Het voordeel van de giftenaftrek blijft bestaan, aangezien in het wetsvoorstel voorgesteld wordt de tarieven van schenkbelasting te verlagen tot 30%-40%. Dit zal in het algemeen niet opwegen tegen het voordeel van de giftenaftrek. Bovendien zal het belastingvoordeel nog groter zijn in de gevallen dat de ANBI is gevestigd in of wordt verplaatst naar een land waar geen schenkbelasting wordt geheven. PwC wijst in haar brief op mogelijke onduidelijkheid en discussie over de vraag welke soorten werkzaamheden voor een ANBI toelaatbaar zijn. Allereerst verwijs ik hier naar mijn antwoord op de vraag van de SGP-fractie inzake commerciële activiteiten en mijn reactie op de opmerking van de NOB over microkredieten. Ik heb anders dan PwC niet de indruk dat de huidige uitvoeringspraktijk deze beleidslijn niet zou volgen. Wel kan ik mij voorstellen dat er in individuele gevallen discussie kan ontstaan over de feiten en omstandigheden. Zoals ik in antwoord op beide vragen al aangaf, zijn deze vooral bij een combinatie van commerciële activiteiten en algemeen nut doorslaggevend voor de vraag of een instelling kwalificeert. Mijn advies aan de instellingen zou dan ook zijn dat zij het zo zuiver en helder mogelijk moeten houden, waardoor twijfels op dit punt worden voorkomen.

#### *NOV*

De NOV vraagt of de weigering het drempelbedrag voor de kantinevrijstelling te indexeren in strijd is met de aanbevelingen van het *EU report on Volunteers* en ook strijdig met de aangenomen motie Omtzigt/Cramer. In de motie Omtzigt/Cramer is de regering verzocht om met een voorstel te komen voor een Specifieke Nut Beogende Instelling, met waar mogelijk een geïndexeerde btw-vrijstelling. In het verslag en daarna nogmaals in de nota naar aanleiding van het verslag is gemotiveerd waarom de regering een indexatie van de bedoelde omzetgrens op dit moment niet mogelijk acht. Vervolgens wordt gevraagd of het realistisch is om bij een eventuele aanpassing van deze drempel in de toekomst, deze mede afhankelijk te stellen van de goedkeuring van de Horeca. Hierop wordt geantwoord dat de kantinevrijstelling, gezien haar gevoeligheid, met terughoudendheid dient te worden toegepast. Deze gevoeligheid ligt met name besloten in het feit dat deze vrijstelling is gebaseerd op EU-regelgeving, die de voorwaarde stelt dat er geen concurrentievervalsing mag plaatsvinden met de ondernemers, de reguliere horeca, die wél btw-plichtig zijn voor soortgelijke leveringen en diensten. De beslissing in dezen is aan de overheid, daarbij vindt wel overleg plaats. Dat heeft in het verleden ook plaats gevonden, daarbij was ook de georganiseerde sport betrokken.

#### *SBF*

Op de meeste vragen van de brief van de SBF is reeds op een andere plaats in deze nota ingegaan. De vragen die nog niet zijn beantwoord komen heerna aan bod.

De SBF vragen of uitvoeringsproblemen worden voorzien bij het onderscheiden van SBBI's en ANBI's. Van het door de SBF veronderstelde grijze gebied tussen beiden is naar mijn mening geen sprake, waardoor ik dergelijke problemen niet verwacht.

De SBF vragen vervolgens of een zangkoor dat primair optreedt voor maatschappelijke organisaties, wordt gezien als een SBBI of een ANBI. Dezelfde vraag wordt gesteld met betrekking tot een «Vrienden van

Museum x»-organisatie die bepaalde faciliteiten aan de Vrienden biedt, maar vooral bezig is de belangen van het Museum te bevorderen. Of een instelling als een SBBI danwel ANBI kwalificeert, is sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Om als ANBI te worden aangemerkt, zal een instelling uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen belang moeten dienen. Dit zal bij een zangkoor in het algemeen niet het geval zijn, aangezien doorgaans de particuliere belangen van de aangesloten leden voorop staan. Het zangkoor kwalificeert dan wel als een SBBI. Indien veel wordt opgetreden voor maatschappelijke organisaties, dan zullen voor de beoordeling of het zangkoor kwalificeert als ANBI deze activiteiten afgewogen moeten worden tegen het particuliere belang van de leden van het koor. «Vrienden van Museum x»-organisatie zullen doorgaans kunnen kwalificeren als een steunstichting van een ANBI, in dit geval Museum x. De steunstichting is ook een ANBI, indien (nagenoeg) uitsluitend de belangen van het museum worden bevorderd.

De SBF vragen zich af of «gemengde vermogensfondsen die gezien het gedeeltelijk private belang geen ANBI status meer krijgen «automatisch» in aanmerking komen voor de status van de SBBI. Het antwoord op deze vraag is dat sommige ANBI's die niet aan het 90%-criterium voldoen alsnog aangemerkt kunnen worden als een SBBI. Dit gaat echter niet «automatisch» en zal niet gelden voor alle ANBI's die niet aan het 90%-criterium voldoen. Om als een SBBI aangemerkt te kunnen worden dient een instelling immers met haar activiteiten mede een sociaal belang te behartigen.

Op de vraag van de SBF of de ANBI-status alleen ingetrokken wordt in de gevallen waarin een «gezichtsbepalend» persoon zich namens of uit naam van de betrokken ANBI-instelling schuldig maakt aan aanzetten tot haat/geweld of gebruik van het geweld is het antwoord negatief. Bij de integriteitstoets tellen ook veroordelingen van gezichtsbepalende personen mee die geen juridisch verband hebben met de ANBI-activiteiten.

De SBF vragen vervolgens of de staatssecretaris kan bevestigen dat op het invulformulier voor de hernieuwde aanmerking als ANBI alleen gevraagd wordt of de instelling kan verklaren dat aan het 90%-criterium wordt voldaan. Hierop kan worden geantwoord dat in bedoeld formulier wordt gevraagd of de instelling voldoet aan de nieuwe voorwaarden voor ANBI's, te weten:

- de instelling moet voldoen aan het 90%-criterium;
- de doelstellingen en activiteiten van de instelling mogen niet aanzetten tot haat of het gebruik van geweld;
- de instelling, bestuurders, management en gezichtsbepalende personen mogen hiervoor de afgelopen 4 jaar niet zijn veroordeeld.

De SBF vragen ten slotte te bevestigen dat het gestelde ten aanzien van opbrengsten voor semi-commerciële activiteiten (vallen onder ANBI indien opbrengst ten goede komt aan ANBI) ook van toepassing is ten aanzien van onroerende zaken, indien deze geheel dienstig zijn aan de realisatie van de ANBI-doelstelling.

Graag wil ik voor de beantwoording van deze vraag verwijzen naar de beantwoording van de vraag van de leden van de SGP-fractie, die een vergelijkbare vraag hebben gesteld.

De staatssecretaris van Financiën,  
J. C. de Jager